



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente

Actualizada

Del 2 de enero al 30 de septiembre de 2019

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

Contenido

INTRODUCCIÓN	13
1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....	19
1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	19
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	37
1.3 CUENTAS POR COBRAR	76
1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR	458
1.5 INVENTARIOS	473
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	487
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	741
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	760
1.9 OTROS ACTIVOS	761
1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	928
1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR	929
1.12 CUENTAS POR PAGAR	937
1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	1004
1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1124
1.15 PROVISIONES	1125
1.16 OTROS PASIVOS	1136
1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO.....	1151
1.18 INGRESOS FISCALES	1184
1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	1189
1.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	1190
1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1204
1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1228
1.23 OTROS INGRESOS.....	1231
1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	1240
1.25 GASTOS DE VENTAS	1252
1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	1252

1.27	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1253
1.28	GASTO PÚBLICO SOCIAL.....	1287
1.29	GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	1301
1.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1301
1.31	OTROS GASTOS	1302
1.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	1330
1.33	COSTOS DE VENTAS	1330
1.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	1330
1.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	1330
1.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES	1331
1.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	1335
1.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	1335
1.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE	1335
1.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS.....	1335
1.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA ...	1335
1.42	OTROS SERVICIOS.....	1335
1.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES	1335
1.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	1336
1.45	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL	1336
1.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)	1336
1.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES.....	1337
1.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES.....	1345
1.49	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	1345
1.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	1345
1.51	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA	1346
2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO		1630
2.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	1630
2.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1635

2.3	PRÉSTAMOS POR COBRAR	1646
2.4	INVENTARIOS	1647
2.5	CUENTAS POR COBRAR	1657
2.6	INVENTARIOS	1759
2.7	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1763
2.8	OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1924
2.9	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES	1932
2.10	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	1940
2.11	OTROS ACTIVOS	1941
2.12	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	2003
2.13	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2009
2.14	PRÉSTAMOS POR PAGAR	2010
2.15	CUENTAS POR PAGAR	2019
2.16	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	2058
2.17	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2084
2.18	PROVISIONES	2084
2.19	OTROS PASIVOS	2085
2.20	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2089
2.21	INGRESOS FISCALES	2124
2.22	INGRESOS-VENTA DE BIENES	2125
2.23	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	2142
2.24	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	2149
2.25	OTROS INGRESOS.....	2158
2.26	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	2168
2.27	GASTOS DE VENTAS	2171
2.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2171
2.29	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2171
2.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2171

2.31	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2171
2.32	OTROS GASTOS	2172
2.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2187
2.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	2187
2.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	2187
2.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES	2187
2.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	2187
2.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE	2187
2.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	2187
2.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	2187
2.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	2187
2.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES	2188
2.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	2188
2.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	2188
2.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	2188
2.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2188
2.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	2188
2.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2189
3.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	2314
3.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	2314
3.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2314
3.3	CUENTAS POR COBRAR.....	2314
3.4	INVENTARIOS	2314
3.5	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	2314
3.6	OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2314
3.7	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES	2314
3.8	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	2314
3.9	OTROS ACTIVOS	2314

3.10	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	2315
3.11	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2315
3.12	PRÉSTAMOS POR PAGAR	2315
3.13	CUENTAS POR PAGAR	2315
3.14	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	2316
3.15	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2327
3.16	PROVISIONES	2327
3.17	OTROS PASIVOS	2327
3.18	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2327
3.19	INGRESOS FISCALES	2327
3.20	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	2327
3.21	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	2327
3.22	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	2327
3.23	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	2327
3.24	OTROS INGRESOS.....	2327
3.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	2328
3.26	GASTOS DE OPERACIÓN.....	2328
3.27	GASTOS DE VENTAS	2328
3.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2328
3.29	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2328
3.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2328
3.31	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2328
3.32	OTROS GASTOS	2328
3.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2328
3.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	2329
3.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	2329
3.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES	2329
3.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	2329

3.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE	2329
3.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	2329
3.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	2329
3.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	2329
3.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES	2329
3.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES	2329
3.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	2330
3.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	2330
3.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2330
3.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	2330
3.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2331
4.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	2340
4.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	2340
4.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2340
4.3	CUENTAS POR COBRAR	2340
4.4	PRÉSTAMOS POR COBRAR	2341
4.5	INVENTARIOS	2346
4.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	2347
4.7	OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2363
4.8	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES	2363
4.9	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	2363
4.10	OTROS ACTIVOS	2363
4.11	FINANCIERAS.....	2363
4.12	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	2363
4.13	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2363
4.14	PRÉSTAMOS POR PAGAR	2363
4.15	CUENTAS POR PAGAR	2364
4.16	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	2368

4.17	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2379
4.18	PROVISIONES	2379
4.19	OTROS PASIVOS	2380
4.20	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2385
4.21	INGRESOS FISCALES	2388
4.22	INGRESOS -VENTA DE BIENES	2389
4.23	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	2392
4.24	OTROS INGRESOS.....	2392
4.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	2392
4.26	GASTOS DE VENTAS	2392
4.27	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2392
4.28	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2392
4.29	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2392
4.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2392
4.31	OTROS GASTOS	2392
4.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2393
4.33	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	2393
4.34	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	2393
4.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES	2393
4.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE	2393
4.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	2393
4.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA ...	2393
4.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	2393
4.40	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES	2393
4.41	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	2393
4.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	2394
4.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)	2394
4.44	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	2394

4.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2394
4.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	2394
4.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	2394
4.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2394
5.	MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	2396
5.1	OTROS ACTIVOS	2396
5.2	OTROS PASIVOS	2416
5.3	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO	2416
5.4	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	2416
5.5	INGRESOS FISCALES	2416
5.6	INGRESOS POR VENTA DE BIENES.....	2416
5.7	INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS	2416
5.8	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	2416
5.9	INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES	2416
5.10	OTROS INGRESOS.....	2416
5.11	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	2416
5.12	GASTOS-DE VENTAS.....	2416
5.13	GASTOS-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	2417
5.14	GASTOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2417
5.15	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	2417
5.16	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2417
5.17	GASTOS-OPERACIONES INSTITUCIONALES	2417
5.18	OTROS GASTOS	2417
5.19	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2417
5.20	COSTOS DE VENTAS DE BIENES.....	2417
5.21	COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS	2417
5.22	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES	2417
5.23	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	2417
5.24	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.....	2418

5.25	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE	2418
5.26	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	2418
5.27	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURISTICA 2418	
5.28	OTROS SERVICIOS.....	2418
5.29	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-ACTIVOS CONTINGENTES.....	2418
5.30	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS FISCALES.....	2418
5.31	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS DE CONTROL	2418
5.32	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA- DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR).....	2418
5.33	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	2418
5.34	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2419
5.35	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	2419
5.36	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)	2419
5.37	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2419
6.	MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	2421
6.1	EFFECTIVO.....	2421
6.1	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2429
6.3	RENTAS POR COBRAR	2429
6.4	DEUDORES	2429
6.5	INVENTARIOS	2429
6.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	2430
6.7	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES.....	2456
6.8	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	2456
6.9	OTROS ACTIVOS	2457
6.10	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	2463
6.11	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL	2463
6.12	OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2463
6.13	CUENTAS POR PAGAR	2463
6.14	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.....	2463

6.15	OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS	2463
6.16	PASIVOS ESTIMADOS	2463
6.17	OTROS PASIVOS	2463
6.18	HACIENDA PÚBLICA	2464
6.19	PATRIMONIO INSTITUCIONAL.....	2464
6.20	INGRESOS FISCALES	2464
6.21	INGRESOS -VENTA DE BIENES	2464
6.22	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	2464
6.23	INGRESOS- TRANSFERENCIAS	2464
6.24	INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.....	2464
6.25	INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2464
6.26	OTROS INGRESOS.....	2464
6.27	AJUSTES POR INFLACIÓN	2465
6.28	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	2465
6.29	GASTOS DE OPERACIÓN.....	2465
6.30	GASTO-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.....	2465
6.31	GASTO POR TRANSFERENCIAS	2465
6.32	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	2465
6.33	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	2465
6.34	OTROS GASTOS	2465
6.35	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2465
6.36	COSTO DE VENTA DE BIENES	2465
6.37	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS	2466
6.38	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.....	2466
6.39	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES	2466
6.40	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	2466
6.41	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD.....	2466
6.42	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE.....	2466
6.43	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	2466

6.44	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	2466
6.45	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS.....	2466
6.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DERECHOS CONTINGENTES.....	2466
6.47	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	2467
6.48	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	2467
6.49	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (CR).....	2467
6.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES	2467
6.51	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2467
6.52	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	2467
6.53	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)	2467
6.54	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2468
7	CONCEPTOS MODIFICADOS	2475

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

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

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

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

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 607 de 2016 que modifica el conjunto de normas aplicable

a estas empresas y la Resolución N° 047 de 2019 que modifica la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

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

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

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

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

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

para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”.

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

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

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

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

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

Tema

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

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

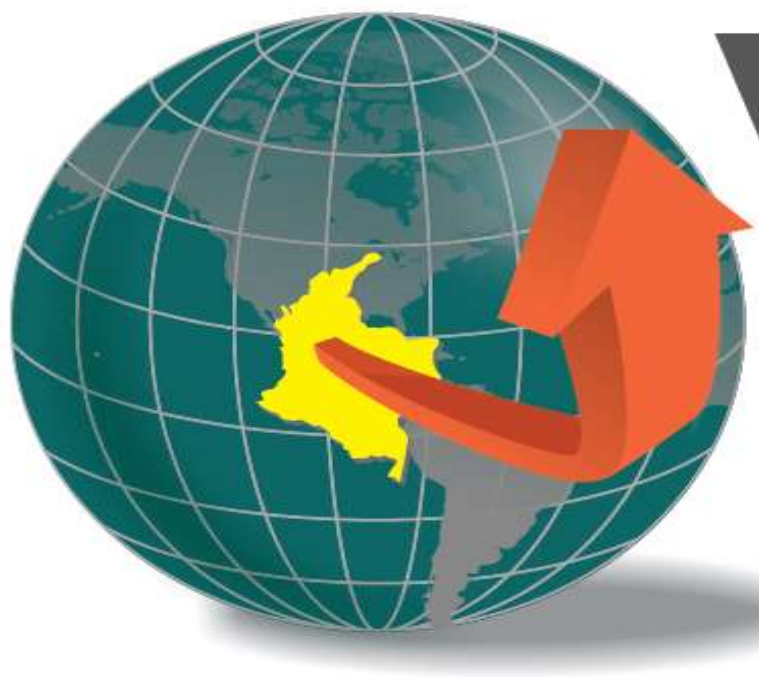
Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Entidades de Gobierno



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

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

Doctora

LEIDY TATIANA PABÓN LEAL

Instituto de Cultura y Turismo de Pamplona

Pamplona-Norte de Santander.

ANTECEDENTES

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...).

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

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los

aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

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

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Instituto de Cultura y Turismo de Pamplona para determinar el momento de reconocer un ingreso debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.2.3 Reconocimientos de ingresos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno. En consecuencia, reconocerá un ingreso cuando se generan incrementos en los beneficios económicos o con el potencial de servicios producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente, lo que significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos.

CONCEPTO N° 20192000000841 DEL 14-01-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

Código	Db	Cr
511119	\$1.600.000	
11100501		\$1.600.000

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

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

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

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

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

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

480826: Por efectos de dinámica contable.

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

DESCRIPCIÓN

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

La subcuenta Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida se afectará exclusivamente con la información contable de los Fondos de Reservas que manejan las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.
- 4- El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 5- El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.
- 6- El valor de las transferencias recibidas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.
- 3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 4- El valor del reintegro de los depósitos simples.

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

A su vez, el Manual de Procedimientos contables para Entidades de Gobierno en su capítulo III procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, expedido mediante la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, indica:

a. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

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

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

1.1 Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1. Pagos

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

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. (...)

1.1.1.2. Reintegros

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

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

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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

1.1.2.2. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

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

(...)

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

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

DESCRIPCIÓN

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

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

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

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) la disminución del derecho reconocido por una entidad, cuyo recaudo es efectuado por la tesorería centralizada; b) las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada; c) el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada; d) el valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad, y e) los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre de la vigencia en que dichos fondos fueron recibidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad.
- 2- El valor de las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada.
- 3- El valor de las devoluciones giradas por la tesorería centralizada.
- 4- El valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad.
- 5- El valor de los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron recibidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000001551 DEL 22-01-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los

Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. Adicionalmente, mediante el artículo 3º de la misma Resolución se Incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la mencionada Resolución.

En el numeral 1.3.5.2 Otra información a revelar de la Norma de presentación de estados financieros establecía: “La entidad revelará la siguiente información: (...) c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado”. Adicionalmente, en concordancia con la revelación anteriormente citada, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 describió la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO en los siguientes términos: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas”. (Subrayado fuera de texto)

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

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

Concepto N° 2018200000311 del 11-01-2018:

El efectivo de uso restringido corresponde a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo. Los recursos de destinación específica pueden conllevar o no un factor de limitación de aplicación en el tiempo; entonces aquellos recursos que puedan utilizarse con inmediatez para el propósito al que están destinados, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

No puede efectuarse una clasificación genérica de las cuentas bancarias, pues solamente podrán registrarse dentro de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, cuando se encuentran dentro de los lineamientos expuestos en los párrafos inmediatamente anteriores. (Subrayado fuera de texto)

Concepto N° 20182000001921 del 02-02-2018:

El efectivo y equivalentes al efectivo restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que el recurso pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

Así pues, la destinación específica no es en sí misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que, si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden utilizarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, la Entidad debe evaluar si las cuentas bancarias señaladas en la consulta cumplen las características para ser clasificados como efectivo de uso restringido por su limitación temporal, o por el contrario hacen parte de otra categoría del efectivo y equivalentes al efectivo. Asimismo, los recursos clasificados como de uso restringido se deberán reclasificar a la categoría que corresponda del efectivo y equivalentes al efectivo, en el momento en que finalice la restricción en el uso de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

Concepto N° 20182000029621 del 29-05-2018:

Efectivo de uso restringido: el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causas de tipo legal, que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

Por su parte la destinación específica no es en sí misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que, si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos que hacen parte de las cuentas con destinación específica no se consideran efectivo de uso restringido por este solo hecho, toda vez que, aunque tienen una destinación específica, ello no implica necesariamente limitaciones de uso en el tiempo. Pero si en algún momento dichos recursos ostentaran alguna restricción, de origen legal, de uso por un tiempo determinado, la Entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido. (Subrayado fuera de texto)

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

“En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

Parágrafo 1. Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de

enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

8. El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

9. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la asociada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad asociada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o N° Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

(...)

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

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

13. Las inversiones en asociadas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva de que las inversiones se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la asociada o de las condiciones crediticias de esta o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado de la asociada en el periodo en que este se haya declarado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

14. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.”
(Subrayados fuera de texto)

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

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

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

8. El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

9. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la asociada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad asociada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o N°

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

(...)

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

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

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

“6.1.3 Patrimonio

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

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

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

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el método de participación patrimonial implica que la inversión en asociadas se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada. Igualmente, dicho marco determina que, para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la asociada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

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

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

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

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

CONCEPTO N° 2019200003381 DEL 08-02-2019

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

Señor
CARLOS ARANGO

ANTECEDENTES

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

“La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)”

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

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

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1. Activos

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

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

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

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

"1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. Los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

a. Reconocimiento y medición de activos en concesión.

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior”.

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, es preciso aclarar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. Por tanto, se precisa que el procedimiento para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles entregados a las empresas de servicios públicos, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá retirarse de la información contable, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cuando una entidad territorial entregue mediante un acuerdo de concesión los bienes muebles e inmuebles a una empresa de servicios públicos, para que esta última preste los servicios a nombre de la primera o para desarrollar una actividad reservada a la entidad territorial, a cambio de una contraprestación durante el plazo del acuerdo de concesión, los bienes permanecerán dentro de la información financiera de la entidad territorial, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

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

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000006531 DEL 28-02-2019

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

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

Señor
HUMBERTO MIELES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

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

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

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

CONSIDERACIONES

Normativa relacionada con las Entidades de Gobierno

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

En el Capítulo I de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se estipula:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

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

3. El poder consiste en derechos existentes que le otorgan al inversor la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad controlada. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

4. El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

5. Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de

la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus 3011 inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la entidad receptora de la inversión quede sujeta al control de un gobierno,

tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa societaria, tienen derecho a los activos netos del negocio. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.”

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

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en la descripción del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.”

En este grupo el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

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

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

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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

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

6.1.4. Ingresos

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

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

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

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

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

Ahora, si bien para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y no Captan ni Administran Ahorro del Público la mayoría de sus ingresos provienen de las ganancias de las actividades ordinarias, también pueden obtener recursos por conceptos diferentes como son los aportes Gubernamentales, el tratamiento contable de esos aportes corresponde a subvenciones.

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

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

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

2.2.2. Medición

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

(...)

2.2.4. Presentación de subvenciones.

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan o Administran Ahorro del Público, en la descripción del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen

de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

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

CONCLUSIONES

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

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

Cuando se realice la entrega, la clasificación dependerá de si la empresa receptora de dichos aportes es societaria o no societaria.

De ser societaria, se reconocerá el valor del aporte, en la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, en consonancia con los siguientes lineamientos:

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

Ahora bien, si los aportes se realizan a una empresa no societaria deberá registrar el gasto en la cuenta 589009-Aportes en entidades no societarias.

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

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000014451 DEL 25-04-2019

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

Doctor
 LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO
 Profesional de Gestión de Información
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001285-2, del 22 de marzo de 2019, en la cual solicita orientación respecto de las cuentas contables para el registro de las operaciones de contado.

Al respecto nos permitimos exponer lo siguiente:

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo (...).” (Subrayado no hace parte del texto original)

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

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

CONCLUSIONES

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

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

Cuando la fecha de negociación y la fecha de cumplimiento o de liquidación difieran, la entidad registrará en la fecha de negociación el derecho sobre las inversiones debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el

valor negociado. Simultáneamente registrará la obligación, por ese mismo valor, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939090 Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20192000036271 DEL 21-08-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicado a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, en relación con la medición de los elementos de los estados financieros, señala, “Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.”

Por su parte, esta misma normativa señala los criterios de medición, de los cuales acorde con lo indicado en el numeral 6.3.4.1., el del Costo “corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

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

“1.1. Reconocimiento

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

1.2. Clasificación

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)

1.4. Medición posterior

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

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

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

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

“1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, y b)

instrumentos de deuda que no tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

“5346-DETERIORO DE INVERSIONES

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

“4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS DE DETERIORO DEL VALOR

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

DINÁMICA

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

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

CONCLUSIONES

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

La Norma de Inversiones de administración de liquidez determina que en los instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, se utilizará como criterio de medición el costo el cual se mantendrá para la medición posterior, de manera que hasta la disposición final o la reclasificación a otra categoría de inversiones se presentarán por el valor inicialmente reconocido.

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

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

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

CONCEPTO No. 20192000053441 DEL 19-09-2019

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

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

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

ANTECEDENTES

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

“A. Antecedentes

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

B. Consideraciones

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

- Catálogo General de Cuentas y Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, el cual determino Instrucciones relacionadas con la cuenta contable, en este caso informa sobre las inversiones de Administración de Liquidez a Costo Amortizado en la cuenta 1223, los cuales describe como el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del Instrumento, igualmente describe su dinámica detallando los registros débito y crédito.
- Reglas de Eliminación que se encuentran publicadas en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co/Productos/Reglas de Eliminación>.

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

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

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

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

- Depósito a la vista:

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

- Depósito a término:

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

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

C. Consulta

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

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

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

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

“1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. (...)"

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

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

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

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

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

CONCLUSIÓN

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

Las inversiones que tiene la Entidad en títulos de deuda, CDT, se clasificaran como inversiones de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención

que tenga la Entidad en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor.

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

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

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

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

1.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO N° 20182300064091 DEL 09-01-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

Transacciones Involucro	Código Entidad	Entidad	Liquidez	Fecha Cuenta	Cuenta	Valor Reportado	Partida Contabilización	Diferencia	Lista Cuentas
30791	923272862	0	1	2.50.05.04	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN	0.0	-1.800.000.000.0	Por inconsistencias en r	
	21900000	Defensa Civil Colombiana	1		Esta entidad no reportó cooperación recíproca	0.0	0.0	Por inconsistencias (DVALENCIF	
	923272862	Agencia Nacional de Segur	1	1.9.08.01	EN ADMINISTRACIÓN	1.800.000.000.0	0.0	Por inconsistencias (DEH0Y01	

”

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“2.2.1.1 OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

La Defensa Civil Colombiana se obliga a:

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

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

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

2.3. OBLIGACIONES DEL IDIGER (...)

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

2.4. PLAZO DE EJECUCIÓN

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

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

2.11. APORTES DEL CONVENIO DE COOPERACIÓN Y FORMA DE PAGO

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

2.11.1. APORTES DEL IDIGER

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

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

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

El aporte pecuario se realiza así:

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

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

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

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

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

2.11.2. APORTES DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

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

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

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

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

Características y actividades del convenio.

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

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

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

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

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

2.2 COMPROMISOS DE LAS PARTES

2.2.1 OBLIGACIONES DE LA DEFENSA CIVIL

2.2.1.1 COMPROMISOS ESPECÍFICOS DE LA DEFENSA CIVIL

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

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

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

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

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

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

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

2.2.1.2 COMPROMISOS DE LA DEFENSA CIVIL:

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

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

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

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

2.2.2 COMPROMISOS DEL IDIGER:

En virtud del presente convenio el IDIGER se obliga a:

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

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

2.3 PLAZO DE EJECUCIÓN.

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

2.8 APORTES DEL CONVENIO DE COOPERACIÓN Y FORMA DE DESEMBOLSOS

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

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

APORTES DEL IDIGER:

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

Los desembolsos se harán de la siguiente manera:

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

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

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

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

APORTES DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

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

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

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

6.1.2. Pasivos

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

6.1.4. Ingresos

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

Los ingresos de las Entidades de Gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre Entidades de Gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las Entidades de Gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros." (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción. (...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

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

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

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables. (...)

2.2. Medición

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

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

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

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

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

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

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

“1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación de servicios en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de la legalización de avances.
- 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad.

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos. (...)

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos. (...)

4390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores. (...)

6390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable."
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Una vez sea efectuado el pago por parte del tercero, la DCC debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditará la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. De igual manera, el pago de las obligaciones contraídas se registrará debitando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS donde estén reconocidas y acreditando la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

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

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

La contabilización se hará de acuerdo con el tipo de recurso que reciba, así:

Recursos recibidos en dinero

El registro contable de los recursos recibidos en dinero corresponderá a la esencia económica sobre la cual es recibido el bien, para lo cual lo reconocerá acreditando la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES

Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y se debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se desarrollen las actividades acordadas, la DCC debe reconocer las obligaciones en que incurre en la realización de las mismas, para lo cual deberá registrarlas acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS.

De igual manera, la DCC debe reconocer el uso de los recursos como ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio, para lo cual debitará la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

El pago de las obligaciones contraídas se registrará debitando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS donde estén reconocidas y acreditando la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

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

Recursos recibidos en especie.

En relación al reconocimiento de los recursos recibidos en especie, bienes o servicios, la DCC los registrará por el valor del costo de los mismos, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditando la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se

registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

El uso de los bienes por parte de la DCC será reconocido debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS, de acuerdo con el tipo de actividades en las cuales sean utilizados, y se acreditará la subcuenta en la cual se encontraban reconocidos en la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

La disposición de los bienes recibidos también se reflejará en las cuentas donde se reconoció previamente su ingreso a la Entidad, para lo cual se debitará la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

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

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

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

Los recursos recibidos previo a la ejecución de actividades, se manejarán de acuerdo con lo indicado en el literal b), pero teniendo en cuenta que, en las indicaciones de pago acordadas con el contratante existe un porcentaje que será cancelado hasta la entrega final del servicio y que los ingresos se reconocerán de acuerdo con el grado de avance de las actividades que se haya ejecutado frente al total de lo pactado, la DCC debitará los valores reconocidos en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-

AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta el agotamiento de los mismos, acreditando la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, en caso de que se genere diferencia en la reclasificación ya que la proporción del ingreso del periodo no sean cubierto por los recursos previamente recibidos, esta diferencia deberá ser registrada debitando la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000002301 DEL 30-01-2019

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

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

Doctora

TALMA ELVIRA TURNIELES GALVAN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

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

la entrada en vigencia del nuevo marco Normativo para Entidades de Gobierno debe aplicar lo dispuesto en el numeral 6.2.2. Reconocimiento de pasivos.

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlos, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, a pesar de que para el pago de dichos excedentes se debe solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente.”

CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, establece “Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año.(...)”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"CAPÍTULO 4

FONDO EMPRESARIAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

e). Los demás que obtenga a cualquier título.

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

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

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

Respecto de la normativa contable,

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

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

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

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

Entidades de Gobierno

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

Esta misma norma define los elementos que componen los estados financieros y se refiere al reconocimiento como “el proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada

o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

En relación con los pasivos, estos se reconocerán “por las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” Subrayado fuera de texto

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

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)”

La Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos

y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

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

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

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

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

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

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

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

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

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

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

Entidades de Gobierno

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico

Corresponde a la Comisión registrar los siguientes hechos económicos:

i. Causación del ingreso por la Contribución recibida de las Empresas de servicios públicos domiciliarios. Para el efecto, la Comisión registrará un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial.

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

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

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

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

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

i. Causación del Ingreso por concepto de la contribución cancelada por las Empresas de Servicios públicos domiciliarios. La Superintendencia registrará el ingreso por la contribución mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000003371 DEL 08-02-2019

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

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA

Barrancabermeja, Santander

ANTECEDENTES

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

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 602 del 13 de diciembre de 2018, por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, en el Artículo 6° señala:

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

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

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

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

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

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

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

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

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

Los ingresos de las Entidades de Gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre Entidades de Gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR**DESCRIPCIÓN**

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

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

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

4808-INGRESOS DIVERSOS**DESCRIPCIÓN**

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

CONCLUSIONES

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

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

CONCEPTO N° 20192000005271 DEL 19-02-2019

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

Doctor
 LUIS HERNANDO LANOS DÍAZ
 Contador
 Superintendencia Financiera de Colombia
 Bogotá

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5° del Decreto 1212 de 2014, respecto de las cuotas partes pensionales, establece que: “La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, CAPRESUB a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, estará a cargo de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar reconocidas con posterioridad a la fecha de traslado a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) serán administradas por esta Unidad.

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

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

El párrafo 1. del numeral 1.1 que trata del reconocimiento de las Cuentas por Cobrar, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que: “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

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

CONCLUSIÓN

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000005761 DEL 21-02-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia indica:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3.2. Multas.

Multas en materia de tránsito. (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

ESTATUTOS SOCIALES

CAPÍTULO 1

NOMBRE, NACIONALIDAD, DOMICILIO, OBJETO Y DURACIÓN

ART. 1º- DENOMINACIÓN Y NACIONALIDAD: La persona jurídica que se constituye corresponde a una sociedad de economía mixta del tipo específico de las sociedades en comandita simple, la cual, por dedicarse a la prestación de servicios relacionados con entidad u organismo de tránsito en el Municipio de La Estrella, Antioquia y a IMPLEMENTAR, OPERAR, MANTENER EL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO, MANEJO Y EXPEDICIÓN DE ESPECIES VENALES. ADMINISTRACIÓN DE PATIOS, GRÚAS, CENTRO INTEGRAL DE ATENCIÓN, APOYAR EL PROCESO DE COBRO COACTIVO PARA EL

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

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

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

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

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

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

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

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

ART. 6°- RESPONSABILIDAD DEL SOCIO GESTOR Y SOCIO COMANDITARIO: La sociedad tendrá dos (2) clases de socios, el socio Gestor que responderá solidaria e ilimitadamente por las obligaciones sociales, el socio comanditario que limita su responsabilidad al monto de sus aportes. (...)

CAPÍTULO VII

RÉGIMEN ESPECIAL ECÓNOMICO

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

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

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

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

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

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

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

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

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

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

6.1.1. Activos

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un

desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo. (...)

6.1.4. Ingresos

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

Los ingresos de las Entidades de Gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre Entidades de Gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las Entidades de Gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un

servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales. (...)

30. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso. (...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

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

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

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

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico. En este orden de ideas, es la entidad quien debe evaluar, tomando en cuenta especialmente lo estipulado en el párrafo del artículo 55 de la Escritura Pública, la Sentencia C-495 de 1998 de la Corte Constitucional que estipula que las multas de tránsito se constituyen como un ingreso no tributario, el artículo 362 de la Constitución Política que señala que la propiedad de los ingresos no tributarios es de la entidad territorial y demás normativa sobre la materia, si esos recursos deben permanecer en la cuenta, ser transferidos al Municipio o ser divididos de acuerdo con la participación accionaria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000006311 DEL 26-02-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

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

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

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

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

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

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

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

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

Sin embargo, deberá evaluarse en cada caso la existencia de evidencia objetiva de deterioro, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor. La diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, será registrada con crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, en caso de que hayan acaecido situaciones que imposibilitan ejercer cobro de los cánones de arrendamiento por cuanto opera alguna causal relacionada con la extinción del derecho, o la probabilidad de flujo hacia la entidad se torna inexistente, entre otras situaciones, se deberá realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar. Para el efecto, se realizará el registro debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la cuenta por cobrar. En el caso de que la cuenta por cobrar se encuentre deteriorada, se deberá afectar con un débito la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) por el valor que allí se encuentre reconocido.

CONCEPTO N° 20192300004161 DEL 26-02-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Razón por la cual se solicita nos indiquen:

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

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

Se presenta la siguiente situación:

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información

financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad. (...)

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

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

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

Los ingresos de las Entidades de Gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre Entidades de Gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de

descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)" (Subrayado fuera de texto)

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad. (...)

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

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

(...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

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

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

“1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.

2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

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

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

CONCLUSIONES

Interrogantes 1.1 y 1.2

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

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

Respecto del interrogante 1.2, es preciso señalar que si al liquidar el Fondo no quedó saldo para el pago de los servicios públicos y el usuario dejó deudas pendientes que tuvieron que ser asumidas por el Instituto, se deberá evaluar los criterios de reconocimiento, es decir que correspondan a los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y proceder a su registro en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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

Interrogantes 2.1 y 2.2

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

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

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

CONCEPTO N° 20192000010701 DEL 19-03-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

“1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

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

“5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. “(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones del marco normativo para Entidades de Gobierno, prescribe:

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

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

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

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución N° 107 de 2017 emitida por la CGN, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, establece:

“1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017. (...)

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Quando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable:

2.1 Depuración contable durante el 2017 sobre la información financiera del 2016

(...)

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, estos se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Para tal efecto, la entidad territorial

aplicará los criterios de reconocimiento y medición establecidos en Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial debe dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

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

(...)

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el

Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros, disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016. Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible.” (Subrayado fuera de texto)

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

“3.2.3.1. Soportes documentales

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

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

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

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

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible.

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

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

Los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

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

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

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

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

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

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la entidad podrá efectuar el registro contable debitando la cuenta del activo y acreditando la del ingreso respectivamente.

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

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

Así las cosas, para la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos ocurridos durante el año 2018 y siguientes, la entidad reconocerá o retirará bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución N° 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales

del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008.

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

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

CONCEPTO N° 20192000010961 DEL 20-03-2019

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

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

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

De acuerdo con lo manifestado previamente tenemos las siguientes preguntas:

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

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

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Con relación al interrogante N° 1

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

“3. Porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria

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

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

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

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

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

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

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

Adicionalmente el artículo 6 de la mencionada Resolución señala:

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

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

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

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

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

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

Con relación a la definición de activos el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, señala:

“6.1.1. Activos

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

Por su parte el instructivo 002 de 2015, señala:

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

(...)

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, sobre la corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

Con relación al interrogante N°2

El Marco conceptual de la Resolución 533 de 2015, que aplican las Entidades de Gobierno en el numeral 5 se refiere a los principios de contabilidad como las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las Entidades de Gobierno, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo, definido como, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es

decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Así mismo este Marco Conceptual determina en el numeral 6.2 Reconocimiento de los elementos en los estados financieros:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

6.2.1. Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o

beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Ingresos dispone respecto de los Ingresos sin contraprestación, que se reconocerán: “...cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.”

Así mismo, asumiendo que por el incumplimiento la entidad impone una sanción con el pago de intereses, respecto del reconocimiento esta misma normatividad señala: “Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

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

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

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

Marco normativo para Entidades de Gobierno caso en el cual debió clasificarlos como cuentas por cobrar en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 314503-Cuentas por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, por cuanto correspondía a activos controlados por la entidad que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por consiguiente, el Municipio deberá incorporar a los Estados Financieros los saldos objeto de la consulta mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en adelante debe dar aplicación procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, anexo a la Resolución N° 593 de 2018.

Por lo anterior, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

2) Registros contables por los intereses de mora a cargo de los deudores de la tasa retributiva.

Con relación al registro de los intereses de mora a cargo de los deudores de la tasa retributiva que están en discusión, y que no fueron reglamentados en la Resolución N° 593 de 2018, es preciso señalar que en aplicación del principio de devengo, los ingresos por concepto de intereses de mora se deben reconocer cuando surjan los derechos o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período, su medición sea fiable y se tenga la certeza de la entrada de los recursos.

Así mismo se debe tener en cuenta la Norma de Ingresos sin contraprestación dispone que el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica será reconocida cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en la reglamentación interna de la entidad.

Por tanto, para el reconocimiento de intereses de mora, es necesario verificar la capacidad del deudor para cancelar las obligaciones de manera que hasta tanto no se cuente con el

suficiente grado de certidumbre del recaudo de estos intereses no se podrá reconocer el ingreso y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Para el registro contable procede efectuar la causación mensual, acreditando la subcuenta 480233-Intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS con débito a la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, la cual será cancelada al recibir el pago de los intereses.

Si cumplidas las condiciones para el reconocimiento, se presentan indicios de deterioro por incumplimiento del pago, deberá calcularse y proceder a su registro mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Así mismo, cuando se hayan reconocido derechos por intereses de mora que igualmente se prevé que no serán recaudados, la Entidad debe retirar de su situación financiera las cuentas por cobrar por este concepto, debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando las subcuentas 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia, de existir, debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Los derechos retirados de la situación financiera, si la Entidad encuentra razones para efectuar algún tipo de control, pueden ser registrados a su discreción en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otro lado, la Entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de los intereses de mora que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista una nula probabilidad recaudo. Esta disminución debe registrarse debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando las subcuentas 819003-Intereses de mora y 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

CONCEPTO N° 20192000011101 DEL 21-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos por multas impuestas a beneficiarios y ejecutores de los recursos de Regalías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 1530 de 2012.

Doctor
WILLIAM MORA HERRERA
Contador Sistema General de Regalías-SGR
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001021-2 del 6 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las multas impuestas por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) como medidas sancionatorias a cargo de los beneficiarios y ejecutores de los recursos de regalías, y a favor del SGR, de conformidad con el artículo 119 de la ley 1530 de 2012.

Anexa: Oficio expedido por la Subdirectora de control del DNP, informando sobre los procesos en curso por multas, Resolución N° 2760 del 5 de octubre de 2018 que se encuentra en firme, y Resolución N° 880 de abril 9 de 2018 que se encuentra en trámite de recurso de reposición y subsidio de apelación.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Los artículos 117 y 119 de la ley 1530 de 2012, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 117. MEDIDAS SANCIONATORIAS. Son medidas sancionatorias la desaprobación de proyecto con su consecuente devolución de recursos, la imposición de multas, la designación de gestor temporal de asignaciones directas y de los recursos de los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación, Compensación Regional y de Desarrollo Regional.

ARTÍCULO 119. MULTAS. Se impondrán en contra del representante legal de la entidad beneficiaria o ejecutores a favor del Sistema General de Regalías. Dichas multas se impondrán hasta por una suma equivalente a 100 SMMLV, en concordancia con el artículo 117 de la presente ley.”

La comunicación de la Subdirección de Control de la Dirección de Vigilancia de las Regalías del Departamento Nacional de Planeación Departamento Nacional de Planeación-DNP, anexa a la consulta, con la relación de las multas impuestas a favor del SGR, en desarrollo de la labor del componente de Control del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación- SMSCE, mencionadas en la Ley 1530 de 2012 artículo 119, con el fin de reflejar dicha información en los Estados Financieros del SGR. En esta comunicación relaciona 24 resoluciones que imponen como medida sancionatoria multas y señala el estado de cada una de ellas, es decir aquellas resoluciones que se encuentren en firme y las que se encuentran en trámite de algún recurso.

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

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad. (...)

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

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

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

Los ingresos de las Entidades de Gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre Entidades de Gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

Por su parte el Capítulo IV. Ingresos, de las Normas antes citadas, indican:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno (...)

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único

grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento (...)

30. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición (...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción." (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

"1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)

8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros. (...)

8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, el ingreso y el derecho por la imposición de multas interpuestas en desarrollo de la labor de Control del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación-SMSCE, a cargo de las entidades beneficiarias o ejecutores de regalías y a favor del SGR, a que hace referencia el artículo 119 de la Ley 1530

de 2012, se deberán reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en la reglamentación interna de la entidad.

De acuerdo con lo anterior, con la emisión del acto administrativo y hasta tanto este quede en firme, procede el registro de un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR).

Una vez el acto administrativo quede en firme y evaluadas las condiciones para el reconocimiento del activo y las particularidades de cada deudor, y establecido el cumplimiento de los criterios para reconocer el derecho como activo, la entidad tendrá que aplicar lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar, en lo relativo al reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas y revelaciones.

Para el efecto, el SGR registrará el valor liquidado en la multa debitando la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditará la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En el evento de presentarse indicios de deterioro, éste se registrará debitando la subcuenta 534714-contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (Cr.)

CONCEPTO N° 20192000011441 DEL 26-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Otros activos. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reclasificación de partidas que, por su esencia económica, cumplen con la definición de una cuenta por cobrar.

Doctor
 ARIEL VEGA ORDOÑEZ
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Instituto Nacional de Vías
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000477-2, del día 11 de febrero de 2019, en la cual se señala:

“Dentro de las Auditorías adelantadas por la Contraloría General de la República al Instituto Nacional Vías-INVIAS, se evidenció que al legalizar el desembolso del convenio Interadministrativo N° 2058 de 2014 quedó por legalizar valor no ejecutado por 38 millones de pesos que se legalizaron posteriormente.

La Contraloría General de la República manifiesta que en el momento del registro del acta de liquidación se debió reclasificar el saldo no ejecutado como una cuenta por cobrar.

El Instituto ha conservado en la cuenta 1908-Recursos Entregados en Administración los saldos pendientes por legalizar de los recursos entregados a las entidades territoriales hasta su legalización final.

¿En el evento que se requiera reclasificar esos saldos pendientes, será necesario aplicar el mismo procedimiento a los anticipos registrados en la cuenta 1906-Avances y Anticipos Entregados?”

Según conversación telefónica y correo enviado, el doctor Ariel Vega Ordoñez indica que en principio lo presupuestado debía destinarse en su totalidad a atender el objeto del

contrato, pero, finalmente el municipio no invirtió la totalidad de estos dineros por razones que para él son desconocidas, y reintegró lo no ejecutado.

Igualmente, el doctor Ariel Vega Ordoñez manifiesta no tener conocimiento del momento de la liquidación del convenio.

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 2058 de 2014, firmado el 29 de diciembre de 2014 por el Instituto Nacional de Vías, en adelante INVIAS, y el Municipio de Manizales, el cual tiene como objeto el “MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LA VÍA ALTO EL GUAMO HOYO FRIO CÓDIGO 47104, MUNICIPIO DE MANIZALES DEPARTAMENTO DE CALDAS”, establece:

“CLÁUSULA CUARTA: PLAZO.- El plazo del presente Convenio es hasta el 31 de Diciembre de 2015, a partir de la fecha de la orden de iniciación, que será impartida por la Subdirección de la Red Terciaria y Férrea, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del mismo (...) PARÁGRAFO: Finalizado el plazo del convenio deberá suscribirse el Acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del delegado del Ente Territorial, el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio designado por el Director Operativo del INSTITUTO.

(...)

CLÁUSULA QUINTA: GIRO DE LOS RECURSOS DEL PRESENTE CONVENIO.- (...) PARÁGRAFO SEGUNDO: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos al Grupo de Tesorería del INSTITUTO y se procederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones legales a que haya lugar en contra del Ente Territorial.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: MANEJO DE LOS RECURSOS. (...) 2. EL MUNICIPIO mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquier otra clase de dinero que maneje o administre. 3. Los recursos del presente Convenio no podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en este Convenio y por lo tanto deberán ser estrictamente ejecutados por EL MUNICIPIO en la forma acordada en el mismo, so pena de dar inicio a las acciones legales a que haya lugar. (...) 5. EL INSTITUTO en cualquier momento podrá solicitar al MUNICIPIO los estados de cuenta, así como la información sobre la destinación de los

recursos entregados y podrá pedir al MUNICIPIO su restitución inmediata, si su manejo no se ajusta a lo acordado en el presente convenio ni al objeto del mismo. 6. Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por EL INSTITUTO serán manejados y reintegrados al INSTITUTO (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: OBLIGACIONES DEL INSTITUTO. - (...) d) Ejercer la Supervisión Administrativa a través del Director Operativo o quien designe. (...) g) Remitir al Área de Contabilidad del INSTITUTO el informe técnico-financiero elaborado y avalado por el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio para legalizar el desembolso entregado al Municipio. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. - (...) n) Presentar informes mensuales de ejecución técnico-financiera avalados por el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio para legalizar el desembolso entregado al Municipio. (...)

CLÁUSULA NOVENA: VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DEL CONVENIO. - EL INSTITUTO vigilará el cumplimiento de las obligaciones del MUNICIPIO, a través del Director Operativo o quien este designe como Supervisor del Convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: EL INSTITUTO no adquirirá relación contractual alguna con los contratistas que vincule EL MUNICIPIO y la responsabilidad originada en los procesos de selección y en la ejecución de los contratos y las obras seguirá a cargo del MUNICIPIO, siendo el único responsable ante EL INSTITUTO, por el cumplimiento de las obligaciones del presente convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA: LIQUIDACIÓN. - El presente convenio será objeto de liquidación, de conformidad con lo previsto en los artículos 217 del Decreto Ley 19 de 2012 y 11 de la ley 1150 de 2007, procedimiento que deberá efectuarse dentro de los seis (6) meses siguientes a su vencimiento o a la expedición del acto administrativo que ordene su terminación o a la fecha del acuerdo que así lo disponga. Dentro de este plazo se entiende incluido un término de cuatro (4) meses para la liquidación unilateral si es del caso. PARÁGRAFO PRIMERO: Para la liquidación del Convenio, el MUNICIPIO deberá garantizar que el contratista de la obra extienda las garantías en los porcentajes y vigencias exigidas en la cláusula Décima Quinta, a fin de avalar las obligaciones que éste último debe cumplir con posterioridad a la extinción del presente Convenio. (...)" (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, entre otros, el siguiente:

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

(...)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas y la información adicional suministrada por el consultante, se procede a dar respuesta bajo los siguientes términos:

Es de precisar que, la administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Ahora bien, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la ejecución de un convenio o de un contrato, dependerá del objeto del acuerdo contractual, derechos y obligaciones de las partes.

Así las cosas, los recursos entregados en administración deben registrarse en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que no representan derechos a favor de la entidad, de recibir a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en la obtención de un bien o un servicio.

Ahora bien, en atención al caso particular, para el saldo pendiente por legalizar que está reconocido en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, se debió seguir el siguiente procedimiento:

Cuándo surgió el derecho para INVIAS de recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo, las partidas clasificadas en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debían ser reclasificadas, y darles el tratamiento contable descrito en la norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017.

Con posterioridad, en el momento del reintegro de lo no ejecutado, debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta por cobrar.

El procedimiento indicado en los párrafos anteriores se debe aplicar de igual forma para las partidas clasificadas en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, cuando un cambio en las circunstancias le otorgue a la entidad a futuro a recibir un flujo financiero fijo o determinable de efectivo y sus equivalentes, y no, un bien o un servicio.

CONCEPTO N° 20192000012011 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar.
	SUBTEMAS	Castigo de cartera cuya acción de cobro es inviable por haberse declarado la prescripción.

Doctora
GLADYS PATRICIA RAMÍREZ MORENO
Abogada-Profesional Especializado
Oficina Jurídica
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001178-2, el día 18 de marzo de 2019, en la cual consulta:

“(…) de manera respetuosa solicitamos nos ilustren sobre el tema de cartera de difícil cobro y recaudo con base en las siguientes situaciones que presenta la Entidad y que describimos a continuación:

1. Que el Ministerio de Cultura actualmente reporta en su base de “Otras cuentas por cobrar” deudores morosos que a la fecha cumplen alrededor de dieciséis (16) años en la base sin que haya sido posible recuperar algún dinero sobre la deuda.
2. Que revisado el término de prescripción de la acción de cobro estipulado en el Estatuto Tributario artículo 817 es de cinco (5) años de conformidad con el numeral 4 que reza: “La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de (...) 4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión”. Para el caso que nos ocupa exactamente en el Ministerio de Cultura tenemos cuentas por cobrar en las que el Acto Administrativo de Resolución y/o Liquidación Unilateral data del año 2002; razón por la cual el tiempo transcurrido es mayor a los cinco (5) años señalados en la Ley. Para declarar dicha prescripción ha dicho el mismo artículo que: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte (Subrayado y negrilla fuera de texto).

3. Que tenemos casos particulares en los cuales el deudor, mas específicamente la Fundación y/o Entidad Cultural ya no existe en la vida jurídica porque ha sido liquidada; disuelta; y en el mejor de los casos se han creado nuevas Fundaciones con los mismos representantes legales, pero desconocemos su nueva denominación; caso diferente al de los Departamentos y/o Municipios que por ser parte de nuestro territorio permanecen, pero sus deudas también datan de más de cinco (5) años.
4. Que en consecuencia la acción coactiva a través de ésta Jurisdicción es inviable y en consecuencia el recaudo es de difícil cobro.

En virtud de lo expuesto, (...) las preguntas puntuales son las siguientes:

1. Puede el Ministerio de Cultura a través de Auto proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica (que para nuestro caso es el competente) declarar la prescripción de la acción y en consecuencia “castigar” la cartera y archivar? y/o de cuál otra forma podemos llegar a ése mismo objetivo?, existe otro procedimiento que nos permita depurar este tipo de deudas y si es de su competencia nos pueden informar cuál es?
2. Puede el Ministerio de Cultura “castigar” y/o depurar la cartera frente a los Municipios, Departamentos y/o demás Entes del orden Territorial, y las Entidades del estado con el mismo procedimiento para sacar ésa información de deudores morosos de su respectiva base, por su puesto mayor a los cinco (5) años?
3. ¿Es viable jurídica y legalmente castigar la cartera con base en la prescripción de la acción de cobro amparada bajo algún concepto en “estricto sensu” emanado de la Contaduría General de la Nación?, y de existir ése concepto rogamos el favor de remitirnos el mismo e ilustrarnos al respecto sobre su alcance. (...)”

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

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

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

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Con relación a la extinción de los derechos u obligaciones, el artículo 1625 del Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo” del Código Civil, estipula lo siguiente:

“Artículo 1625. <MODOS DE EXTINCIÓN>. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

- 1o.) Por la solución o pago efectivo.
- 2o.) Por la novación.
- 3o.) Por la transacción.
- 4o.) Por la remisión.
- 5o.) Por la compensación.
- 6o.) Por la confusión.
- 7o.) Por la pérdida de la cosa que se debe.
- 8o.) Por la declaración de nulidad o por la rescisión.
- 9o.) Por el evento de la condición resolutoria.
- 10.) Por la prescripción. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, los artículos 1 y 2 de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, preceptúan:

“Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.

3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

(...)

6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación.

7. Regularizar mediante el pago o la celebración de un acuerdo de pago las obligaciones pendientes con otras entidades públicas a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley.”

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

(...)

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

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio

del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2 del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

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

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

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

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

Ahora bien, el numeral 3.2.15. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en

los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

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

Por lo cual, esta entidad no es competente para pronunciarse frente a sus inquietudes de carácter administrativo o jurídico. En este sentido, con fundamento en las consideraciones antes señaladas, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos de carácter contable planteados en la consulta:

Preguntas 1 y 2

En la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En este sentido y teniendo en cuenta que, por una parte, las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo se podría concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de acreencias a favor de la entidad.

Sin embargo, habrá lugar a la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, entre otras situaciones, cuando se declara la prescripción de la acción de cobro, dado que no sería posible hacer efectivos los derechos que representan esas cuentas por cobrar mediante la jurisdicción coactiva.

La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Pregunta 3

Para efecto de castigar la cartera, el Ministerio se deberá remitir a la normativa contable expedida por la CGN sobre el particular y el presente concepto por medio del cual se interpreta la misma.

Se exhorta al Ministerio consultar la normativa en la página web de la entidad, www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno

CONCEPTO N° 20192000012451 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos asignados para la paz, provenientes del Sistema General de Regalías (SGR).

Doctor
BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS
Grupo Control Fiscal Integrado
Contraloría General de Risaralda
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001021-2 del 6 de marzo de 2019, en la cual formula dos interrogantes relacionados con los registros contables para reconocer los recursos asignados para la paz del Sistema General de Regalías (SGR), por parte los Municipios beneficiarios y sus ejecutores.

Comenta que con el fin de emitir dictamen a los estados financieros del municipio de Santuario, elevó una solicitud de información al SGR para obtener evidencia del saldo registrado la subcuenta 13372-Sistema General de Regalías a 31 de diciembre de 2018, y una certificación de la instrucción de abono en cuenta sobre la asignación de recursos para el proyecto 20181301010676 MEJORAMIENTO DE VÍAS TERCARIAS EN APÍA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO, asignación para la Paz, teniendo en cuenta que el procedimiento contable establecido en la Resolución 470 de agosto 19 de 2016, los registros contables de la asignación de recursos se efectúan con base en la instrucción de abono en cuenta.

La respuesta del SGR indica que el saldo de la subcuenta mencionada debe reflejar el valor que fue asignado al municipio por todas las Fuentes de Financiación del SGR (Asignaciones Directas, Fondo de Compensación Regional, Ahorro Pensional Territorial y Asignaciones Para la Paz) menos los valores girados con cargo a esos mismos recursos, e informa que a

diciembre 31 de 2018 el saldo reportado por el SGR es diferente al valor reportado el Municipio por cuanto este último registro por conceptos diferentes.

En razón a lo anterior, con el fin de tener mejor entendimiento de los registros contables que deben realizar los Municipios beneficiarios de los recursos del SGR, plantea los siguientes interrogantes:

1) Pregunta si la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCIARIAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO en noviembre 01 de 2018 corresponde a una instrucción de abono en cuenta de asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, como lo establece la Resolución N° 470 del 19 de agosto de 2016 de la CGN numeral 3.2. Registros Contables en la Entidad Territorial, con el fin de proceder a su registro en la contabilidad del Municipio de Santuario como una cuenta por cobrar por el valor total del proyecto.

1. Manifiesta que con la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCIARIAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO, se beneficiarán cuatro municipios del Departamento de Risaralda, y pregunta que registros contables y porque valor, debía efectuar cada uno al cierre del periodo contable 2018.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 361 de la Constitución Política, adicionado por el acto legislativo 04 de 2017, indica que el 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías deben destinarse a la financiación de proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de las víctimas. Estos recursos son calculados por el DNP y hacen parte de una bolsa concursable, por lo cual no son distribuidos entre las entidades territoriales. Es responsabilidad de la Secretaria Técnica del OCAD Paz la viabilización, priorización y aprobación de proyectos de inversión que tengan entre sus fuentes de financiación recursos de la Asignación para la Paz de conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Decreto Ley 1534 de 2017.

El Decreto Ley 1534 de 2017, por el cual se reglamenta el funcionamiento del Órgano Colegiado de Administración y Decisión- OCAD PAZ y la Asignación para la Paz a los que se refiere el Acto Legislativo N° 04 de 8 de septiembre de 2017, señala en su artículo 2: "Órgano colegiado de administración y decisión Paz (OCAD PAZ)- El OCAD PAZ es el responsable de definir los proyectos de inversión que tengan entre sus fuentes de financiación recursos de

la Asignación para la Paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 de artículo 361 de la Constitución Política. Este OCAD viabilizará, priorizará y Aprobará los proyectos de inversión, y designará la entidad pública ejecutora, en los términos señalados en la Ley 1530 de 2012”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la CGN expidió el concepto Radicado con el N° 20182000055931 dirigido Doctor RICARDO MOJICA BÁEZ del Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el cual en las conclusiones dispuso lo siguiente:

“2. Designación de las entidades públicas ejecutoras de los proyectos de inversión aprobados para, ser financiados con los recursos de la asignación para la paz:

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del SGR indica de forma general que el registro de la distribución de los recursos de las regalías, a través de los fondos, se realiza con la instrucción de abono en cuenta que realiza el Departamento Nacional de Planeación (DNP), esto porque desde allí se reconoce la asignación de los recursos a cada beneficiario.

No obstante, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la instrucción de abono en cuenta de la Asignación para la paz no identifica ni las entidades beneficiarias ni las entidades ejecutoras de los proyectos de inversión que serán financiadas con estos recursos, de manera que con la instrucción de abono en cuenta de la Asignación para la paz no procede el reconocimiento contable del gasto.

En consecuencia, con la distribución e instrucción de abono en cuenta de la Asignación para paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Ahora, una vez el OCAD Paz identifique la entidad pública ejecutora de los proyectos de inversión que fueron viabilizados, priorizados y aprobados para ser financiados con recursos de la Asignación para la Paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE

REGALÍAS y un crédito en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Adicionalmente, debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). A su vez, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 441310-Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Posteriormente, la entidad territorial registrará la distribución de los recursos de la Asignación para la paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, a entidades ejecutoras dependiendo de a quien le corresponda el producto del proyecto, de manera que la entidad territorial aplicará lo señalado en el numeral 10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA o en el numeral 15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, según corresponda.”

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, en los numerales 10 y 15 señala lo siguiente:

“10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

10.1 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía o en Cormagdalena

Con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución de los recursos de los fondos a entidades ejecutoras, distintas de la entidad territorial beneficiaria de la regalía y de Cormagdalena, estas últimas debitarán la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora corresponde a una entidad de Gobierno Ahora, si la entidad ejecutora es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía y Cormagdalena debitarán la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditarán la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

10.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora designada es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1. Traslado de recursos para la ejecución del proyecto:

15.1.1. Registros contables en el SGR Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y

servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

15.1.3. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.”

CONCLUSIONES

De conformidad lo expuesto en las consideraciones, a continuación se resuelve sus inquietudes en el orden planteado en la consulta:

- Con relación al primer interrogante sobre si la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCLARLAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO de noviembre 01 de 2018 financiado con recursos de Asignación para la Paz, corresponde a una instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional como lo establece la Resolución N° 470 del 19 de agosto de 2016 de la CGN, numeral 3.2. Registros Contables en la Entidad Territorial. Esto con el fin de proceder a su registro en la contabilidad del Municipio de Santuario como una cuenta por cobrar, por el valor total del proyecto, se concluye lo siguiente:

Los recursos asignados para la paz no hacen parte de las asignaciones directas ni del 40% del Fondo de Compensación Regional a que hace referencia la Resolución N° 470 de 2016, toda vez que estos recursos corresponden a la distribución adicional ordenada por el inciso 1 del parágrafo 7 transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, adicionado por el acto legislativo 04 de 2017 y el Decreto 413 de 2018, y por tanto esta Resolución no incorpora el procedimiento para reconocer estos recursos.

Así mismo, teniendo en cuenta que la Instrucción de abono en cuenta de la Asignación para la paz no identifica ni las entidades beneficiarias ni las entidades ejecutoras de los proyectos de inversión que serán financiadas con estos recursos, no es viable el reconocimiento contable del gasto para asignar estos recursos por parte del SGR, ni el derecho por parte de la entidad beneficiaria, con base en este documento. Por tanto, el reconocimiento de estos hechos debe efectuarse una vez el OCAD Paz identifique la entidad pública ejecutora de los proyectos de inversión que fueron viabilizados, priorizados y aprobados para ser financiados con recursos de la Asignación para la Paz.

Por lo expuesto anteriormente mediante doctrina contable, en el concepto N° 20182000055931 expuesto en las consideraciones, se señaló procedimiento para reconocer la asignación de recursos para la paz, y con fundamento en el mismo se da respuesta a cada uno de los interrogantes planteados en la consulta indicando los registros contables que deben efectuar las entidades involucradas.

En el SGR

Con la distribución e instrucción de abono en cuenta de la Asignación para paz, o los recursos a los que se refiere el parágrafo 4 del artículo 361 de la Constitución Política, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Lo anterior mientras, en la próxima modificación del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea una cuenta en las cuentas de orden acreedoras de control.

Una vez el OCAD Paz identifique la entidad pública ejecutora de los proyectos de inversión que fueron viabilizados, priorizados y aprobados para ser financiados con recursos de la Asignación para la Paz, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará un débito en la subcuenta 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual cancelará con el giro de los recursos, y adicionalmente debe cancelar los saldos de las cuentas de orden.

En la entidad beneficiaria de las asignaciones para la paz

La entidad beneficiaria de los recursos, por el valor del proyecto aprobado por el OCAD Paz debe reconocer el derecho a estos recursos mediante un débito en la subcuenta 2 133702 Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 441310 Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE

REGALÍAS. Con el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Con relación al segundo interrogante sobre los registros contables para la ejecución de proyectos con recursos para la paz por parte de cuatro municipios, y por qué valor se debió registrar cada uno al cierre del periodo contable de 2018, se señala lo siguiente:

Para la ejecución de recursos las entidades beneficiarias y ejecutoras deben aplicar lo establecido en los numerales 10 del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías si la entidad ejecutora va a ser la beneficiaria del potencial de servicio o de los activos obtenidos, o el numeral 15 del mismo procedimiento si el producto de la ejecución le corresponde a una entidad distinta a la ejecutora de las regalías o no se ha predeterminado que entidad va a ser la beneficiaria de dicho producto, así:

2.1 Si el producto de la ejecución de los recursos le corresponde a los ejecutores, en la medida que la entidad beneficiaria de las regalías cede el control de estos recursos, con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución a entidades ejecutoras, debe reconocer la entrega como un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro de los recursos.

Las Entidades de Gobierno ejecutoras deben reconocer el derecho a estos recursos y el ingreso por transferencia, mediante un débito en la subcuenta a subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el recaudo de los recursos debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Si el producto de la ejecución de los recursos a través de los respectivos proyectos va a ser para una entidad distinta a la ejecutora de las regalías o no se ha predeterminado que entidad va a ser la beneficiaria de dicho producto, tanto el Municipio beneficiario de las regalías como las entidades ejecutoras de estos recursos, les corresponde aplicar el numeral 15 del citado procedimiento, así:

Con la entrega de los recursos, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y

acreditará subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos son girados por el SGR directamente al ejecutor o al beneficiario final del pago es decir al proveedor de bienes y servicios.

Por su parte, las Entidades de Gobierno ejecutoras de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 2900201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en las entidades ejecutoras como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION

Con la información suministrada cada de las entidades ejecutoras, la entidad beneficiaria de las regalías reconocerá los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, según corresponda, así como la disminución en el saldo de los recursos en administración registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO N° 20192000016871 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Cuentas por pagar Ingresos fiscales Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la sobretasa a la gasolina Reconocimiento del 5% de la sobretasa que los Departamentos deben liquidar y pagar al Ministerio de Transporte para financiar el Fondo de Subsidio de las Sobretasa a la Gasolina.

Doctora
OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
Grupo de Contabilidad
Ministerio del Transporte
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001364-2 del 28 de marzo de 2019, solicitando concepto sobre los registros de la sobretasa a la gasolina, de conformidad con el artículo 130 de la Ley 488 de 1998 el cual señala: “Créase el Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley”.

Manifiesta que el Ministerio está causando el derecho y el ingreso en la subcuenta 130535 Sobretasa a la gasolina con crédito a la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina y que el departamento reconoce el giro del 5% la subcuenta 542390-Otras Transferencias, situación que está generando diferencias en el reporte de las operaciones recíprocas.

Por lo anterior solicita se le indique los registros contables que deben realizar el Ministerio y el Departamento.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 117 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998, por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, señala: “Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 130 de la citada Ley, en referencia al “Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina”, dispone lo siguiente:

“Créase el fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley. (...)”

El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina será administrado por el Ministerio de Transporte y la distribución de los recursos se realizará previa consulta a los departamentos interesados. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, mediante sentencia C-897 de 1999 la Corte Constitucional establece lo siguiente con respecto a la Sobretasa a la Gasolina: “La sobretasa a la gasolina motor extra y corriente de que trata el artículo 117 de la Ley 488 de 1998, es una renta estrictamente territorial, esto es, una fuente de financiación endógena de las entidades territoriales beneficiadas. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los artículos 1.2.3.2, 2.2.3.4 y 2.2.3.5 del Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016 que compila la normatividad vigente en materia tributaria, dispone lo siguiente:

Artículo 2.2.3.3. Suscripción de Convenios señala que: “Para efectos de la declaración y pago de las sobretasas de que trata el presente título, las entidades territoriales y la Dirección de Apoyo Fiscal, suscribirán convenios con entidades financieras con cobertura nacional vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos, en los términos previstos en el Estatuto Tributario. (...)”

El artículo 2.2.3.4. Giro de los Recaudos por Parte de las Entidades Financieras Autorizadas. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, de conformidad con las declaraciones recepcionadas, girarán a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al respectivo ente territorial, y al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, el monto de los

recaudos que a cada uno de ellos corresponda, a más tardar el quinto (5) día calendario siguiente a la fecha de recaudo. (...)

El valor del recaudo a nombre del Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, deberá ser consignado en las cuentas que para el efecto informe el Ministerio de Transporte. (...). (Art.6, Decreto 2653 de 1998)”

Por su parte, la Resolución 1311 de 2018 emitida por el Ministerio de Transporte “Por la cual se adecua la reglamentación de la administración del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina”, señala lo siguiente:

Artículo 1.- Objeto. Adecuar la reglamentación de la administración, distribución y destinación de los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina.

Artículo 2.- Naturaleza del fondo. El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina es un fondo especial administrado por el Ministerio de Transporte, financiado con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de sobretasa a la gasolina. (...)

Artículo 4.- Destinación.

Los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina se destinarán a los departamentos de Amazonas, Chocó, Guainía, Guaviare, Norte de Santander, Vaupés, Vichada y Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina conforme lo establece la Ley 488 de 1998.

5.- Distribución.

Conforme lo establece el artículo 130 de la Ley 488 de 1998 los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina serán distribuidos por el Ministerio de Transporte de manera gradual, mediante resolución de transferencia, en el marco de lo acordado por los representantes de las entidades beneficiarias del citado fondo, (...)

Artículo 6.- Transferencia. La Dirección de Infraestructura del Ministerio de Transporte proyectará los actos administrativos relacionados con la distribución de los recursos para firma del representante legal o quien este delegue y la Subdirección Administrativa y Financiera del Ministerio de Transporte adelantará el procedimiento relacionado con el recaudo y giros de los recursos; lo anterior en el marco de lo establecido en el sistema de gestión de calidad del Ministerio de Transporte.

Artículo 7.- Incorporación de los recursos. Los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina deberán ser incorporados anualmente, en el presupuesto de los departamentos beneficiarios como INGRESOS CORRIENTES NO TRIBUTARIOS y con la contrapartida como GASTOS DE INVERSIÓN, y se destinarán para financiar proyectos de infraestructura de transporte.

(...)

Parágrafo 2: Los proyectos a financiar con los recursos que se transfieren a los departamentos beneficiarios deberán presentarse ante la Dirección de Infraestructura del Ministerio de Transporte en el primer semestre de cada vigencia, con la documentación establecida en los formatos del sistema de gestión de calidad y los respectivos soportes dependiendo del tipo de proyecto, para la emisión por parte de esta dependencia del concepto técnico.”

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, el marco conceptual para Entidades de Gobierno, los numerales 5 y 6.1.1, señalan:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

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

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

Así mismo, las normas dispuestas en el Anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las contenidas en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 2.1., Capítulo I Activos, párrafo 1, referido al reconocimiento de los activos, establece que:

“Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas antes citadas, en el numeral 1.2.1., Capítulo IV Ingresos, párrafo 6, al referirse al reconocimiento de los ingresos sin contraprestación por concepto de impuestos, establece:

“La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, describe las siguientes cuentas, así:

“1305-IMPUESTOS RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a cobrar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.
(Subrayado fuera de texto)

2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a otras Entidades de Gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

4105-TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN:

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

1337-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN.

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.”

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.” (Subrayado fuera de texto)

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones establecidas en el artículo 130 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998 y en el Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016, los Departamentos les corresponde efectuar el recaudo de la sobretasa a la gasolina y sobre el total del recaudo deben liquidar y trasladar el 5% al Ministerio de transporte, para financiar el Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina motor el cual es administrado por dicho Ministerio.

Bajo el contexto anterior y con fundamento en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación, es el siguiente:

2. Registros contables en los Departamentos, Distritos y Municipios para el reconocimiento contable de la sobretasa a la gasolina.

Teniendo en cuenta que la sobretasa a la gasolina es una renta estrictamente territorial, le corresponde a los Departamentos, Distritos y Municipios reconocer el ingreso por este concepto. Por tanto, con la presentación de las declaraciones que liquiden la sobretasa, estas entidades territoriales debitarán la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditarán la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo por parte de las entidades financieras, los departamentos registran un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 95% del valor de la sobretasa, a su vez debita la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el 5% que las entidades financieras transfieren al Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, con crédito a la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3. Reconocimiento del 5% de la sobretasa a la gasolina con destino al Fondo de Subsidio de la gasolina administrado por el Ministerio de Transporte.

Del análisis realizado a la normativa que regula el particular, se desprende que no existe claridad sobre quien ostenta el control, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, de los recursos del Fondo durante la etapa previa al giro de los mismos a los Departamentos beneficiarios, por cuanto en algunos apartes se podría inferir que el Ministerio tendría el control en relación con sus facultades de administración de los recursos, pero no se evidencia que obtenga el potencial de servicios, el cual se concentra más en cabeza de los Departamentos destinatarios, y adicionalmente respecto a la disposición de los recursos, se desprende que está sujeta a la decisión que se tome en conjunto con los departamentos beneficiarios.

En este sentido, se deberá determinar cual entidad ostenta el control sobre estos recursos, considerando la capacidad para usarlos o definir el uso que un tercero debe darles, para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a los mismos o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que se usen para los

finés previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, de conformidad con lo establecido en Marco conceptual para Entidades de Gobierno

Una vez se decante el problema señalado en los párrafos anteriores, se deberá implementar el procedimiento contable que corresponda a alguna de las alternativas se plantean a continuación:

2.1 Si el control sobre los recursos del Fondo lo tiene el Ministerio- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, el procedimiento contable corresponde al reconocimiento de transferencias, así:

Registros contables en los Departamentos aportantes

Con la liquidación del 5% destinados al Fondo de Subsidio a la gasolina, los Departamentos registrarán la obligación de transferir este valor con destino al Ministerio del Transporte para financiar el Fondo, debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo transfiera al Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el valor del 5%, el Departamento reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Registros contables en el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

En esta alternativa al Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina le corresponde reconocer como ingreso por transferencia el 5% del valor destinado al subsidio a la gasolina y para tal efecto debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el recaudo registrará un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Distribución de los recursos a los Departamentos beneficiarios

Teniendo en cuenta que los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina serán distribuidos por el Ministerio de Transporte -Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, mediante resolución de transferencia y que los mismos se destinarán para financiar proyectos de infraestructura de transporte, una vez realizada la distribución del valor del giro, el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5424-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-OTRAS TRANSFERENCIAS, la cual cancelará con el respectivo giro a los Departamentos beneficiarios.

Registros contables en los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo de Subsidio a la Sobretasa a la Gasolina.

Los Departamentos reconocerán el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el recaudo debitarán la subcuenta respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2 Si el control sobre los recursos del Fondo lo poseen los departamentos:

Entrega de los recursos por parte de los Departamentos aportantes al Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo de los recursos de la sobretasa a la gasolina transfiera al Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el valor del 5% por concepto de subsidio a sobretasa, los Departamentos registrarán un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con la recepción de los recursos correspondientes al 5% el Ministerio de transporte -Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Entrega de los recursos por parte del Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina a los Departamentos beneficiarios

Cuando el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, emita la Resolución de distribución y transferencia informará a los respectivos Departamentos aportantes del 5% de la sobretasa, el valor distribuido a los Departamentos beneficiarios y la proporción que le corresponde a cada Departamento aportante, con el objetivo que estas entidades efectúen el reconocimiento de la transferencia a los Departamentos beneficiarios y actualicen el valor de los recursos entregados en administración mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5424-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

A su vez los Departamentos aportantes registrarán un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, registrará un débito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Registros contables en los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

Con la información sobre los valores distribuidos por parte del Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, las entidades beneficiarias reconocerán el derecho a los recursos mediante un débito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. Operaciones recíprocas

Es importante que se implementen procedimientos que garanticen el adecuado flujo de información entre los Departamentos y el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, para que estas entidades efectúen los registros contables correspondientes de tal manera que les permita el reporte de las operaciones recíprocas, de conformidad con lo señalado a continuación:

3.1 Por el reconocimiento de transferencias:

Con relación al procedimiento indicado en el numeral 2.1, los departamentos aportantes reportará como operación recíproca los gastos por transferencia reconocidos en la subcuenta 542390-Otras transferencias y los saldos que subsistan en la subcuenta 240315-Otras transferencias con el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, mientras que este último reportará los saldos que subsistan en la subcuenta 133712-Otras transferencias y el valor de los ingresos reconocidos en la subcuenta 442890-Otras transferencias.

Así mismo se generarán operaciones recíprocas entre el Ministerio de transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina y los respectivos Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo, por los saldos de las subcuentas 240315-Otras transferencias registrada por el Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina y el respectivo gasto reconocido en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, en tanto que los Departamentos beneficiarios reportarán los saldos de la subcuenta 133712-Otras transferencias y el valor de la subcuenta 442890-Otras transferencias.

3.2 Por el reconocimiento de Recursos en Administración

Respecto del procedimiento señalado en el numeral 2.2, los Departamentos aportantes del % deberán reportar operación recíproca con el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina por los saldos de la subcuenta 19081-En administración, mientras que el Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina reportará el saldo de la subcuenta 290201-En administración.

También los Departamentos aportantes reportarán operación recíproca con los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo por los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión y de la subcuenta 240315-Otras transferencias,

Por su parte, los Departamentos beneficiarios reportarán con los departamentos aportantes, los saldos de la subcuenta 133712-Otras transferencias y de la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO N° 20192000021361 DEL 16-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del deterioro y la baja en cuentas de cuentas por cobrar y gestión jurídica de cobro.

Doctora

CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA

Profesional Especializado Contabilidad

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga (CDMB)

Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001553-2, el día 11 de abril de 2019, en la cual consulta a qué se hizo alusión en la capacitación celebrada en noviembre de 2018 cuando se mencionaba que dar de baja cuentas por cobrar en la contabilidad no implicaba que la gestión de cobro de cartera debía cesar.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, estipula:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Por su parte, el parágrafo del artículo 104 *ibídem*, estipula:

“Artículo 104. DE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en

actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.

(...)

Parágrafo. Para los solos efectos de este Código, se entiende por entidad pública todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%.”

Por otra parte, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013 estipula:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.”

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

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

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

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

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

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

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas se desprende que en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En virtud de lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo cual generalmente se espera la entrada de flujo financiero a la entidad.

No obstante, cuando las cuentas por cobrar no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, cuando se declara la prescripción de la acción de cobro; cuando no sea legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; cuando se renuncie a ellos ya que la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad; cuando de la valoración de las condiciones crediticias del deudor se deduzca que no tendría bienes que puedan ejecutarse para obtener el pago de las acreencias; entre otras situaciones, habrá lugar a realizar el deterioro o la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar según corresponda.

En este punto, es menester manifestar que el deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, corresponde a un registro contable que no muta o varía el derecho en favor de la entidad, pues el hecho de hacer este reconocimiento en la contabilidad, no altera el hecho jurídico, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

El hecho de que se registre contablemente el deterioro o la baja en cuentas, no significa que la entidad pública pueda eximirse de su deber de gestionar el pago de los derechos en su favor que constan en documentos que presten mérito ejecutivo, en atención a que estos registros contables pueden obedecer a situaciones distintas a las relacionadas con extinción

del derecho, las cuales pueden variar posteriormente, por lo cual, se debe evaluar cada caso por la entidad.

En este sentido, el hecho de que la entidad haya registrado deterioros de la cuenta por cobrar, no influye en que se cobre el importe total del título ejecutivo más los otros conceptos a que haya lugar; así mismo, cuando la entidad realiza la baja en cuentas, v. gr., en atención a que, una vez realizado el análisis de las condiciones crediticias del deudor, o iniciado el proceso de cobro, se evidencia que no se espera recibir flujos financieros pues el deudor no cuenta con recursos que puedan ejecutarse para obtener el pago, la entidad debería seguir gestionando el cobro ciñéndose a lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, debido a que la situación crediticia del deudor puede cambiar.

Caso contrario ocurriría cuando la entidad realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, como resultado de la extinción del derecho o de la evaluación objetiva y documentada que haga de la relación costo-beneficio, en la que se concluya que el cobro del derecho le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial, pues en estos supuestos, entre otros, no habrá lugar a continuar la gestión del cobro de dichos derechos, ni al reconocimiento contable en concordancia con el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013.

CONCEPTO N° 20192000021391 DEL 16-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben usar para reconocer los pagos que realizan los empleados a la entidad, por el incumplimiento de una condición que se deriva de un beneficio de corto plazo.

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

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001444-2, del día 03 de abril de 2019, en la cual se señala:

“(…) Me permito manifestarle que la Gobernación de Cundinamarca al desarrollar la actividad de nómina necesita definir las cuentas contables en las que deben registrarse las devoluciones de los gastos generados por nómina, puesto que revisando el Catálogo General de Cuentas no se identifican cuentas para estas devoluciones y la dinámica contable en el gasto tiene establecido que:

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

En razón a esta dinámica, la norma permite acreditar el gasto sólo al final del periodo contable, agradecemos nos indiquen cual sería la cuenta o cuentas contables para las devoluciones de gasto originadas por nómina durante la vigencia.

Adicionalmente y con base en el devengo de nómina, ¿cómo deben reflejarse las devoluciones teniendo en cuenta que el devengo es base para cálculo de diferentes obligaciones?”

En conversación telefónica con el doctor Julián Andrés Noguera, asesor de la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, asignado a la Gobernación de Cundinamarca, se amplía el contexto de la consulta indicando que, las devoluciones de los gastos generados por nómina, corresponden a los dineros que los empleados deben girar a la entidad, cuando no asisten en un determinado mes al gimnasio.

De otro lado, la doctora Edna Montenegro funcionaria de la Gobernación de Cundinamarca, precisa que, la entidad otorga a sus empleados un beneficio de corto plazo por concepto de gimnasio, todos los funcionarios pueden acceder a dicho beneficio, y quienes lo tomen, deberán comprobar su asistencia durante el mes, si no es posible demostrarla, el empleado deberá girar a la entidad una suma de dinero, como una forma de sancionar sus faltas.

Igualmente precisa que, la entidad contrata con el gimnasio y el pago lo realiza de forma anticipada independientemente de la cantidad de empleados que decidan o no asistir.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica en el Capítulo I. Activos y Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;

b) requerimientos legales en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

c) obligaciones implícitas asumidas por la entidad, de manera excepcional, producto de acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la entidad cumpla con los compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso.

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece la descripción de la cuenta 1905 y 1384:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIÓN

Es preciso señalar que:

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que los hechos económicos se deben reconocer atendiendo el principio de devengo, esto es, en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el

flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo éste principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Ahora bien, en atención al caso particular donde la Gobernación de Cundinamarca ofrece un beneficio de corto plazo por concepto de gimnasio condicionando al empleado a su asistencia durante el mes, servicio por el cual efectúa un pago anticipado al proveedor, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos

Cuando la entidad realice el pago al proveedor del servicio, deberá reconocer un débito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el empleado cumple con la condición de asistir durante el mes al gimnasio, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y acreditar la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Por el contrario, si el empleado no cumple con la condición, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, al configurarse un derecho para la Gobernación de Cundinamarca de recibir a futuro un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo y sus equivalentes, y un crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Cuando el empleado efectúe el reintegro, se cancelará aquella cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20192000024831 DEL 13-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos no tributarios Otros pasivos Cuentas de orden deudoras-Activos Contingentes Patrimonio
	SUBTEMAS	Reconocimiento de facturas por concepto de tasa retributiva Reconocimiento de ajustes para realizar la anulación de derechos e ingresos producto de reclamaciones y procesos judiciales efectuados por los usuarios.

Doctora
SANDRA YAQUELINE CORREDOR ESTEBAN
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Boyacá-CORPOBOYACA
Antigua Vía a Paipa N° 53-70, código postal 150002
Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002037-2 del 27 de mayo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En atención a que la Corporación Autónoma Regional de Boyacá “Corpoboyacá”, expide facturación por concepto de Tasa Retributiva, dentro de los cuatro primeros meses del año, facturación sobre la cual algunos usuarios (usualmente empresas de Servicios Públicos) por no estar de acuerdo con los valores facturados, efectúan abono por un valor promedio al que venían cancelando los años anteriores y presentan reclamación y posteriormente demandan dichas facturas, iniciando proceso jurídico. Las facturas con estos usuarios generalmente son de un monto considerable de tal forma que su registro afecta considerablemente los estados financieros.

Por lo anterior y con la finalidad de definir una política clara acorde a las normas, me permito solicitar concepto respecto a cómo proceder frente al registro contable de dichas facturas, si dichas facturas deben presentarse como cuenta por cobrar/ingreso, o registrarse en cuentas de orden hasta tanto se resuelva la reclamación.

A la fecha existen en proceso jurídico facturas del año 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018, según anexo y en el año 2019 se emitieron facturas por un total de \$3.078.073.090 a usuarios que en años anteriores han demandado dichas facturas.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1076 de 2015 en su capítulo 7, reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de los vertimientos puntuales, establecimiento como sujetos activos del cobro y recaudo de la tasa a las Corporaciones Autónomas Regionales, señalando:

“Artículo 2.2.9.7.5.7. Forma de Cobro. La tasa retributiva deberá ser cobrada por la autoridad ambiental competente, por la carga contaminante total vertida en el período objeto de cobro, mediante factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento de conformidad con las normas tributarias y contables, con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser superior a un (1) año, y deberá contemplar un corte de facturación a diciembre 31 de cada año. En todo caso, el documento de cobro especificará el valor correspondiente a las cargas de elementos, sustancias y parámetros contaminantes mensuales vertidos.

Parágrafo 1°. La factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento en el cual se ordena el cobro de la tasa retributiva deberá señalar si se aprueba o no la auto declaración presentada por el usuario; contra este cobro procede el recurso de reposición.

Parágrafo 2°. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a cuatro (4) meses después de finalizar el período objeto de cobro, a partir de lo cual la autoridad ambiental competente efectuará la causación de los ingresos correspondientes.

Parágrafo 3°. La presentación de cualquier reclamo o aclaración deberá hacerse por escrito dentro del mes siguiente a la fecha límite de pago establecida en el respectivo documento de cobro, lo cual no exime al usuario de la obligación del pago correspondiente al período cobrado por la autoridad ambiental competente.

Mientras se resuelve el reclamo o aclaración, el pago se hará con base en las cargas contaminantes promedio de los últimos tres períodos de facturación. Al pronunciarse la autoridad ambiental competente sobre el reclamo presentado, las diferencias frente a los valores que se cobraron se abonarán o cargarán al usuario en la siguiente factura, según

sea el caso. Los reclamos y aclaraciones serán resueltos de conformidad con el derecho de petición previsto en la Ley 1437 de 2011. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 6 de la Resolución N° 2900 expedida por CORPOBOYACA “Por medio de la cual se establecen los parámetros de cobro, recaudo y reclamaciones por concepto de tasa retributiva por vertimientos sobre el recurso hídrico de forma directa o indirecta en la jurisdicción de CORPOBOYACA”, señala lo siguiente:

ARTICULO SEXTO: Reclamaciones. La presentación de cualquier reclamo o aclaración deberá hacerse por escrito, dentro del mes siguiente a la fecha límite de pago establecida en la respectiva factura, lo cual no exime al usuario de la obligación del pago correspondiente al periodo cobrado por CORPOBOYACA.

Mientras se resuelve el reclamo o aclaración, el pago se hará con base en las cargas contaminantes promedio de los últimos tres periodos de facturación. Al pronunciarse CORPOBOYACA sobre el reclamo presentado, las diferencias frente a los valores que se cobraron se abonaran o cargarán al usuario en la siguiente factura, según sea el caso. Los reclamos y aclaraciones serán resueltos de conformidad con los términos establecidos para el derecho de petición en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

6.1.4. Ingresos

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

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

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. (...) por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.” (...)

De otra parte, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) Una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto)

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

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

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

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.

2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos. (...)

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

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

8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.

2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.

3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.
(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, a continuación se señala el procedimiento contable para el reconocimiento de la tasa retributiva y de los ajustes originados en decisiones de tipo jurídico o administrativo, en atención a reclamaciones de los terceros:

Reconocimiento de facturas por concepto de tasa retributiva

Teniendo en cuenta el principio de contabilidad de Devengo contenido en el Marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno, el reconocimiento de ingresos tributarios y no tributarios se debe efectuar cuando surge el derecho y cuando la transacción incide en los resultados del periodo, con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme.

Para el reconocimiento del derecho y del ingreso por concepto de la tasa retributiva, de conformidad con la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, con la emisión de la factura y hasta tanto esta quede en firme, la entidad debe registrar activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR).

Cuando el usuario consigne el valor de la tasa retributiva, previo a que se cumplan las condiciones para que sean exigibles los derechos, se reconocerá como un ingreso recibido por anticipado mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez sean exigibles los derechos, las Corporaciones Autónomas Regionales CAR reconocerán el derecho y el ingreso, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y alternamente se descargan las cuentas de orden. A su vez cancelará el

ingreso recibido por anticipado mediante un débito a subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Si los recursos ingresan con posterioridad al reconocimiento del derecho, por cancelación de facturas, o por abonos que efectúen los usuarios con base en promedios de los últimos periodos de facturación mientras que se resuelven las reclamaciones, la CAR registrará un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con un crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los saldos en la cuenta por cobrar que estén sujetos al estudio de las reclamaciones o procesos judiciales efectuadas por los usuarios, se ajustarán, si a ello hay lugar, en el momento en que la CAR o el Juez decida sobre la reclamación o proceso respectivamente, como se indica a continuación:

Reconocimiento de ajustes para realizar la anulación de derechos producto de reclamaciones o procesos judiciales efectuados por los usuarios.

El ajuste del valor de los derechos e ingresos reconocidos, originado en decisiones de tipo administrativo o judicial que revierten el valor de la factura, se registrará dependiendo del momento en que se decide la cancelación de la cuenta por cobrar o el ajuste por menor valor de la misma, así:

Si la cancelación de la cuenta por cobrar o el ajuste se efectúa en el mismo periodo en que se reconocieron los derechos, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y reversará el ingreso reconocido, por el valor del ajuste, debitando la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS.

Si el derecho fue reconocido en una vigencia anterior a la que se resolvió la reclamación o se culminó el proceso judicial, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y se registrará en ese periodo, por el valor del ajuste, un gasto en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS.

Ahora, en caso que no se haya realizado el registro anterior, este evento constituye un error por omisión, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección, sea o no material, afectando la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS contra la cuenta

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI- Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20192000026191 DEL 18-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos no tributarios Cuentas de orden Acreedoras de Control
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la Sobretasa Ambiental

Doctor

OSCAR MARINO GOMEZ GARCIA

Jefe Oficina de Control Interno Disciplinario

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC

Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002224-2 del 11 de junio de 2019, en la cual solicita información acerca del procedimiento que debe aplicar la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca para Contabilizar el Impuesto de la Sobretasa Ambiental de los Municipios que integran su jurisdicción.

Señala que: “Lo anterior en razón a que, se adelanta por parte de la Oficina de Control Interno Disciplinario proceso de investigación disciplinaria radicado bajo el N°. 0140-030-008-201, por presuntas irregularidades en la administración y ejecución de recursos presupuestales por la- no causación o reconocimiento contable de los derechos a percibir por parte de la CVC por concepto de Sobretasa Ambiental de acuerdo con el procedimiento establecido.

Por lo anterior, comedidamente le solicito sea remitida la información a este despacho, ubicado en el edificio principal de la CVC Carrera 56 N° 11-36- Cali, segundo piso, Oficina de Control Interno Disciplinario, con el fin de de garantizar el desarrollo de la actuación disciplinaria que adelanta este despacho.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución N° 593 de 2018 la CGN expidió el procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, el cual señala lo siguiente:

(...)

2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-

IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones a continuación, se indica el procedimiento que deben aplicar las Corporaciones Autónomas Regionales-CAR, para la contabilización de la Sobretasa Ambiental.

Con base en la información suministrada por los Municipios o Distritos, sobre el valor liquidado por concepto de Sobretasa Ambiental, las CAR deben reconocer el ingreso

debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Así mismo, con la información sobre recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo en sus cuentas bancarias, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

De otra parte, es importante precisar que las CAR deben implementar estrategias para el flujo oportuno de información con los Municipios o Distritos con el objetivo de efectuar el reconocimiento de manera oportuna y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas que se generen con esas entidades.

El procedimiento en mención puede consultarlo en la página web de la CGN www.contaduría.gov.co, en el Link [RCP en convergencia con NIIF, NICSP / Marco Normativo Entidades de Gobierno](#) / Procedimientos Contables / Porcentaje ambiental, sobretasa ambiental y porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria.

CONCEPTO No. 20192000026951 DEL 25-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Inventarios Patrimonio de las entidades del gobierno Otros gastos Cuentas de orden-Deudoras de control Cuentas de orden-Deudoras por contra.
	SUBTEMAS	¿La entidad puede afectar la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representan un beneficio económico futuro?.

Doctor

SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA

Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas

Bogotá, D.C., Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001941-2, del 20 de mayo de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“El propósito de la U.A.E. DIAN-Función Recaudadora es dar cumplimiento al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y demás normatividad establecida por la Contaduría General de la Nación. De acuerdo con el radicado 20172000019771 de la CGN de fecha 24 de marzo de 2017 dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, donde se indica la cuenta 3109 “Resultados de ejercicios anteriores”, para el registro de ajustes y correcciones de años anteriores, se consulta si en lo sucesivo la entidad puede afectar dicha cuenta para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representan un beneficio económico futuro”.

La entidad el 18 de junio de 2019 envió correo electrónico en el cual nos informa:

La U.A.E. DIAN-Función Recaudadora es cumplidora de la normatividad establecida por la Contaduría General de la Nación. Debido a las inquietudes que se presentan,

comedidamente solicitamos su pronunciamiento al debido proceder en los siguientes casos:

En las políticas operativas de la U.A.E. Dian-Función Recaudadora, se estableció que las cuentas por cobrar prescritas, remisibles, de difícil cobro y demás, se reclasificarán a cuentas de orden por no representar un beneficio económico futuro para la entidad, mientras se expide el correspondiente acto Administrativo con la cual se legaliza el retiro definitivo de la obligación del tercero. Y así dar cumplimiento a las características fundamentales de la información financiera que son Relevancia y Representación Fiel de los hechos económicos.

De igual manera, se presenta con la política operativa de Bienes Muebles Recibidos en Dación de Pago, que estipulo que, cumplidas los trámites para su venta y esta no se pueda realizar, los bienes se reclasificarán a cuentas de Orden mientras se dispone su destinación (Chatarrización, destrucción o donación) de acuerdo al Decreto 2091 de 2017.

Por lo anteriormente expuesto, solicito de su amable colaboración y sus lineamientos para el uso de la cuenta 3109, toda vez, que en la dinámica de esta cuenta no se especifican estos casos particulares, es importante resaltar que nuestro objetivo es conocer si la entidad puede afectar dicha cuenta para retirar del balance el valor de la cuenta por cobrar y/o de los inventarios de los bienes recibidos en dación de pago o nos indiquen cual es la cuenta contable que se debe afectar.

Además, el 17 de junio de 2019 se habló telefónicamente con el doctor Santiago Sánchez Peña Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora de la DIAN, quien nos informó que el valor de las cuentas de difícil recaudo se encuentra dentro del valor de las cuentas 1305- IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, respectivamente. El 21 de junio de 2019 se habló telefónicamente con la doctora Isabel Castiblanco de la DIAN quien nos informó que el valor de los bienes muebles recibidos en dación de pago que se van a retirar de los estados financieros se encuentran en algunas subcuentas de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

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

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

Además, el numeral 6.2.1 Reconocimiento de activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

De otra parte, los numerales 2.1 Reconocimiento y 2.5 Baja en cuentas de la norma de CUENTAS POR COBRAR contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

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

Por otra parte, el numeral 4.3 Corrección de errores de períodos anteriores de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

La descripción y la dinámica de la cuenta 1305 -IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a cobrar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a cobrar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con bienes adquiridos.

La descripción y dinámica de cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5804-FINANCIEROS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos retirados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de disposición de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.

3- El valor de los bienes y derechos retirados cuando no requieran ser controlados.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) ¿si en lo sucesivo la entidad puede afectar la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representen un beneficio económico futuro de acuerdo al concepto No. 20172000019771 de 24 de marzo de 2017?

Los activos reconocidos inicialmente en debida forma y con el cumplimiento de los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que en un determinado momento dejan de representar beneficios económicos futuros, deben ser objeto de baja en cuentas. Para el efecto se deberá registrar Debitando las subcuentas respectivas de las cuentas 5804-FINANICEROS o 5890-GASTOS DIVERSOS, según correspondan, previa eliminación de los saldos que componen su valor en libros.

La aplicación de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES en concordancia con la norma denominada POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para los efectos de baja de activos, solamente podrá efectuarse cuando se trate de corregir errores cometidos en el reconocimiento efectuado en algún período contable anterior al período en el cual se enmienda el error.

CONCEPTO No. 20192300016601 DEL 18-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Gastos de administración y operación Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para reconocer el Impuesto sobre Vehículos Automotores, y operaciones recíprocas.

Doctora
MARÍA ESTER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria
Mosquera, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001282-2, del día 21 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“Debido a las inconsistencias presentadas en el reporte de operaciones recíprocas con relación al tratamiento contable del impuesto de vehículos solicitamos aclaración en lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 107 de la Ley 633 de 2000 que establece “Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración. (...)”.

Teniendo en cuenta lo expresado en el mencionado artículo, nosotros debemos registrar el 80% de lo causado por estos conceptos con el NIT del Departamento y el 20% con el NIT del municipio beneficiario en las cuentas del gasto correspondiente a cada concepto.

Lo que quiere decir que tanto los departamentos como los municipios deberían reconocer el ingreso correspondiente de acuerdo al porcentaje que a cada uno le pertenece, sin embargo, algunos municipios nos comentan que ellos registran el ingreso como una

transferencia, no lo registran en la subcuenta 410533 con la justificación que el impuesto de vehículos es departamental y no municipal.

En el concepto Jurídico No. 157392 del 03 de octubre de 2011 en las conclusiones habla sobre los registros que debe hacer el municipio, al respecto formulamos la siguiente inquietud:

¿Los municipios deben acoger lo expresado en este concepto o existe algún otro?

¿Debemos registrar el gasto del 20% en la subcuenta 512011-Impuesto de Vehículos, aunque no exista reciprocidad con el ingreso del municipio ya que ellos no utilizan la subcuenta 410533?

Algunas gobernaciones nos han manifestado que tienen dificultad para generar la información por los sistemas que utilizan, por eso no reportan la subcuenta 410533 y además no le prestan atención porque no están obligados a reportar el 100% del valor de la cuenta ya que los ingresos los reciben de entidades pública, privadas y de personas naturales.

Nosotros les enviamos un cuadro detallado con la información de las placas y números de formulario y copia de los formularios, pero aun así no es posible que efectúen el reporte.

¿Existe la posibilidad de que la subcuenta 512011-impuesto de vehículos no se obligue a reportar el 100% de los causado en el informe de operaciones reciprocas?

AGROSAVIA, normalmente se acoge a los descuentos estipulados en los formularios, estos descuentos los registramos como menor valor del gasto ¿Es correcta la contabilización o se debe (Sic) llevar a otra cuenta? Lo preguntamos porque con la Alcaldía de Bogotá siempre tenemos diferencia porque ellos registran el ingreso por el valor total y los descuentos no los reflejan en la subcuenta 419525.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, establece en el Capítulo VI lo relacionado con impuestos territoriales, entre los cuales está el siguiente:

"IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES

ARTÍCULO 138. Impuesto sobre vehículos automotores. Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley.

El Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá podrá mantener el gravamen a los vehículos de servicio público que hubiere establecido antes de la vigencia de esta ley.

ARTÍCULO 139. Beneficiarios de las rentas del impuesto. La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

PARÁGRAFO. Para los efectos de este impuesto, el departamento de Cundinamarca no incluye el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

ARTÍCULO 140. Hecho generador. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

(...)

ARTÍCULO 146. Modificado por el art. 106 Ley 633 de 2000 Declaración y pago. El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional.

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público prescribirá los formularios correspondientes, en los cuales habrá una casilla para indicar la compañía que expidió el seguro obligatorio de accidentes de tránsito y el número de la póliza. Así mismo discriminará el porcentaje correspondiente al municipio, al departamento y al Corpes respectivo. La institución financiera consignará en las respectivas cuentas el monto correspondiente a los municipios, al departamento y al Corpes.

La Dirección de Impuestos Distritales prescribirá los formularios del Impuesto de Vehículos automotores en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. El formulario incluirá la casilla de que trata el inciso anterior".

ARTÍCULO 147. Administración y control. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto.

(...)

ARTÍCULO 150. Modificado por el art. 107 Ley 633 de 2000 Distribución del recaudo. Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración.

El Gobierno Nacional determinará el máximo número de días que podrán exigir las entidades financieras como reciprocidad por el recaudo del impuesto, entrega de las calcomanías y el procedimiento mediante el cual estas abonarán a los respectivos entes territoriales y a los Corpes el monto correspondiente.

PARÁGRAFO 1º.- Al Distrito Capital le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, en el expediente 18947 del 19 de octubre de 2017 el Consejo de Estado precisa:

“En lo que concierne a la distribución del recaudo del impuesto sobre vehículos automotores, las obligaciones de los Departamentos y Municipios beneficiarios pueden sintetizarse así: a los primeros les compete la suscripción de los convenios en virtud de los cuales se garantice el traslado del dinero, en tanto que a los segundos les corresponde informar el número de la cuenta bancaria en la cual se recibirá la participación.

Impuesto sobre vehículos automotores: obligaciones de los entes beneficiarios.

2.1.- El impuesto sobre vehículos automotores fue creado por la Ley 488 de 1998 y sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital. Este tributo grava la propiedad de “los vehículos automotores nuevos, usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional”, excepto aquellos expresamente indicados en el artículo 141 ib., como bicicletas, tractores para trabajo agrícola, etc.

La administración del tributo corresponde al Distrito Capital y a los Departamentos en cuya jurisdicción se encuentre matriculado el vehículo. Estos últimos reciben el 80% de los recursos recaudados y el 20% restante está dirigido a los Municipios a los cuales pertenezca la dirección que figure en la declaración

Para la recepción de las declaraciones y pagos del impuesto, y la posterior distribución de los recursos, los Departamentos deben suscribir convenios con entidades financieras, que se encarguen de realizar los abonos a los municipios beneficiarios. Así se desprende con

claridad de los artículos 3º y 6º del Decreto 2654 de 1998, reglamentario de la Ley 488, que en lo pertinente señalan:

Artículo 3º.- Suscripción de Convenios. Para efectos de la declaración y pago del impuesto de que trata el presente decreto, los departamentos suscribirán convenios con entidades financieras, con cobertura nacional, vigiladas por la Superintendencia Bancaria, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos. En los términos previstos en el Estatuto Tributario.

(...)

Artículo 6º.- Distribución del Recaudo. Las rentas recaudadas por concepto del impuesto sobre Vehículos Automotores, incluidos los intereses y sanciones, serán distribuidas directamente por la institución financiera con la cual el departamento haya celebrado el convenio de recaudo, según los valores determinados por el declarante en el formulario de la declaración del impuesto, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha de recaudo, conforme se señale en dicho convenio.

Parágrafo 1º.- Las instituciones financieras deberán remitir a los departamentos y municipios beneficiarios de los recursos, la respectiva copia de las declaraciones presentadas sobre las cuales se realizó la liquidación del monto de la transferencia, dentro del mes siguiente a su presentación.

(...)

2.2.- Dichos convenios, valga decir, no varían la condición de administrador del gravamen que tienen los Departamentos, pues la relación jurídica que se genera en torno a la obligación tributaria, comprende únicamente a los sujetos expresamente determinados por la ley, y en este caso, las entidades financieras tienen un rol operacional.

Así, su labor es de manejo operativo, y sus obligaciones se definen de conformidad con lo establecido en el negocio jurídico suscrito con el ente territorial, es decir, que son de naturaleza contractual. Eso sí, con las precisiones hechas por la Ley 488 y el Decreto 2654, sobre la obligación de distribución y de remisión de los soportes que sustenten las transferencias de los dineros.

2.3.- Por su parte, los municipios beneficiarios deben suministrar a las instituciones financieras, la información necesaria a fin de que se le transfieran los recursos provenientes del impuesto, en el porcentaje asignado por la Ley (20%). Esto, en los términos del parágrafo 2 del artículo 6º.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en Sentencia 172 de 2001, la Corte Constitucional prescribe:

““La atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”[1]

(...)

La naturaleza del impuesto sobre vehículos automotores, su recaudo y administración, y la autonomía municipal.

(...)

“La Ley 488 de 1998 creó un nuevo impuesto sobre vehículos automotores que sustituye a los impuestos de timbre nacional, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fé de Bogotá. El artículo 139 de la mencionada ley, señala como beneficiarios de las rentas del impuesto a "los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley". Los siguientes artículos de la ley 448 regulan en su integridad el régimen del tributo: el hecho generador del impuesto (artículo 140) vehículos gravados (artículo 141), sujeto pasivo (artículo 142), base gravable (artículo 143), causación (artículo 144), tarifas (artículo 145), declaración y pago del impuesto (artículo 146), administración y control (artículo 147), traspaso de propiedad y traslado del registro (artículo 148), obligación de portar calcomanía (artículo 149) y, finalmente, distribución del recaudo (artículo 150). Se trata, en suma, de un nuevo impuesto cuyo régimen es definido integralmente por los artículos citados de la ley 448 de 1998.

(...)

La aplicación del criterio orgánico al caso que se estudia conduce a afirmar que el impuesto de vehículo automotor es un impuesto de carácter nacional. Ciertamente, dicho tributo se encuentra establecido por la Ley 488 de 1998, sin que para su perfeccionamiento se

requiera decisión alguna del concejo municipal o de la asamblea departamental. En consecuencia, el impuesto nacional de vehículos constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción” (Fundamento 6, subrayas no originales).

7- Conforme a lo anterior, es claro que el impuesto sobre vehículos automotores es de carácter nacional, como ya lo determinó esta Corporación en la citada sentencia. En tales condiciones, y como bien lo destacan el Ministerio Público y uno de los intervinientes, el cargo del actor sobre violación a la autonomía territorial pierde todo sustento pues es claro que el Congreso puede establecer las condiciones de recaudo y administración de un tributo nacional, y puede entonces conferir esas tareas a los departamentos y distritos sin que tal decisión afecte la autonomía municipal. Es más, en el fondo, la presente regulación del impuesto sobre los vehículos automotores fortalece uno de los componentes de esta autonomía, que comprende el derecho de los municipios a participar en las rentas nacionales (CP art. 287), puesto que la Ley 488 de 1998 establece una forma de participación de los municipios en ese impuesto nacional ya que el artículo 150 de esa ley precisa que el 20% del recaudo corresponde y debe ser transferido a los municipios “a que corresponda la dirección informada en la declaración”.

(...)

8- Una vez precisada la naturaleza del impuesto sobre vehículos automotores, los otros cargos del actor y del interviniente pierden también todo sustento. Así, la regulación acusada no desconoce los principios de subsidiariedad o concurrencia, pues la atribución del recaudo, la fiscalización, la liquidación oficial, la discusión, el cobro y la devolución de este tributo armoniza plenamente con las funciones propias de los departamentos. En efecto, como se ha visto, este tributo es de carácter nacional, y un porcentaje del mismo corresponde a los municipios, por lo cual es razonable que su recaudo y administración corresponda a los departamentos, que cumplen funciones de intermediación entre la Nación y los Municipios (CP art. 298). Esta Corte considera entonces que la norma acusada, lejos de llevar a que el departamento suplante o arrebate funciones propias de los municipios, lo que hace es establecer un mecanismo para permitir la participación de los municipios en las rentas nacionales generadas en proporción a lo recaudado en las respectivas jurisdicciones.

(...)

10- En tal contexto, es posible que algunos analistas puedan considerar que era más convenientes y eficiente conferir el recaudo y manejo del presente impuesto a los municipios, o distribuir esas tareas entre departamentos y municipios, según el porcentaje

que correspondería a cada uno de ellos en el reparto del tributo. Es incluso posible que un análisis económico detallado pueda llevar a concluir que esos analistas tienen razón y que la atribución de esas tareas a los departamentos no es la mejor opción posible. Sin embargo, incluso si ello estuviera probado por el actor o por alguno de los intervinientes -que no lo está en el presente expediente-, no por ello habría que concluir que la disposición acusada desconoce el principio de eficiencia, ya que no se puede decir que la decisión legislativa de conferir esas tareas a los departamentos sea manifiestamente irrazonable. Así, de un lado, como bien lo señalan el Procurador y uno de los intervinientes, en la medida en que la mayor parte de los recursos recaudados es destinada finalmente al departamento, es razonable que éste lleve a cabo el cobro y la administración del tributo. Y, de otro lado, unificar esas tareas en esa entidad territorial en vez de repartirlas entre el departamento y el municipio es también un mecanismo que facilita, tanto a la administración como al contribuyente, el cobro y control del impuesto, ya que, como lo destaca uno de los intervinientes, no parece lo más adecuado que un contribuyente de un único impuesto sea al mismo tiempo, y por el mismo hecho, sujeto pasivo tanto del departamento como del municipio, o deba declarar el mismo impuesto en forma fraccionada ante dos o más entidades territoriales, pudiendo simplificarse el sistema.

Ahora bien, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-668 de 2014, tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió entre otras, la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece:

“6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 484 de 2017, prescriben:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1305- IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

4105- IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIÓN

Es preciso señalar que:

Según las disposiciones establecidas en la Ley 488 de 1998 y su Decreto reglamentario 2654 de 1998, el Impuesto de Vehículos Automotores es una renta nacional cedida a las entidades territoriales (municipios, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), que se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

En ese sentido, los municipios tienen el derecho de participar en esa renta nacional, toda vez que la Ley antes mencionada en su artículo 150 precisa que, el 20% del valor del recaudo corresponde y debe ser transferido a estos entes territoriales.

Dichas disposiciones también establecen que, el recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto, es competencia del departamento o el Distrito Capital. Estas funciones asignadas a los Departamentos y el Distrito Capital, configuran un mecanismo que facilita a la administración y al contribuyente, el cobro y control del impuesto, ya que, no sería adecuado que un contribuyente sea, en su calidad de sujeto pasivo, objeto de las acciones coactivas tanto del departamento como del municipio, o deba declarar el mismo impuesto en forma fraccionada ante dos o más entidades territoriales, sin que ello signifique que no deba efectuarse el reconocimiento contable de la obligación en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación, es el siguiente:

1. En los sujetos pasivos de la obligación tributaria

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Vehículos Automotores, deberán registrar el 80% del gasto y de la obligación con el Departamento y un 20 % con el Municipio, mediante un débito en la subcuenta 512011-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y mediante un crédito en la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Con el pago del impuesto, AGROSAVÍA deberá cancelar el 80% del pasivo registrado con el Departamento, y el 20% de la obligación reconocida con el Municipio, debitando la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. En los Departamentos o el Distrito Capital

2.1 Reconocimiento contable del Impuesto sobre Vehículos Automotores

Le corresponde al Departamento reconocer el ingreso tributario por el 80% del valor liquidado en las declaraciones tributarias. En ese sentido, con las declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden dicha obligación a cargo del contribuyente una vez queden en firme, el Departamento o el Distrito Capital, reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la

subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Igual registro efectuará el Distrito Capital, por el 100% del impuesto.

2.2 Reconocimiento contable del 20% del valor del impuesto recaudado, que va con destino al Municipio

El Departamento registrará en cuentas de orden, el valor del porcentaje que le corresponde al Municipio, para esto debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Por su parte, el Distrito Capital no deberá efectuar registro alguno, toda vez que, a este le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción.

2.3 Recaudo de los recursos

Con el recaudo de los recursos, el Departamento deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total de los recursos recaudados, un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS por el importe que le corresponde, y a su vez, un crédito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por la proporción que le corresponde al Municipio.

Alternamente, el Departamento deberá proceder disminuir los valores a favor del Municipio de las cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, el Distrito Capital deberá reconocer un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a su vez, registrar un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

2.4 Giro de los recursos al Municipio

En el momento en que el Departamento gire al Municipio el 20% que le asignó la Ley, le corresponde registrar un débito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-

RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3. En los Municipios

3.1 Reconocimiento del derecho al 20% del Impuesto sobre Vehículos Automotores

Con base en la información suministrada por el Departamento, el Municipio registrará el derecho al 20% del valor del impuesto, debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

3.2 Recaudado en cabeza del Departamento

Una vez el Departamento informe sobre el recaudo del impuesto, el Municipio deberá proceder a reclasificar el derecho inicialmente reconocido, mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y mediante un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3.3 Giro por parte del Departamento

Con el giro de los recursos por parte del Departamento, el Municipio reconocerá un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

4. Operaciones recíprocas

Es importante implementar procedimientos contables alternos que permitan garantizar el adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, a fin de efectuar los registros contables correspondientes. Así las cosas, la reciprocidad se detalla a continuación:

4.1 Por el reconocimiento del Impuesto de Vehículos Automotores

Los sujetos pasivos de la obligación reportarán como operación recíproca los gastos y el pasivo por impuestos reconocidos en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto y en las proporciones establecidas por la Ley.

4.2 Por el recaudo de los recursos en cabeza del Departamento

Teniendo en cuenta que el Departamento con el recaudo del impuesto reconoce como obligación el 20% del valor del impuesto sobre vehículos automotores a favor del Municipio, se configura una operación recíproca objeto de reporte, para esto, el Municipio reportará el saldo de la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el Departamento el saldo de la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

De conformidad con las precisiones señaladas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

Pregunta 1. ¿Los municipios deben acoger lo expresado en el concepto 20119-157392 del 03 de octubre de 2011?

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria.

Para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió. Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad aplique normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

Sobre el caso particular, tenemos que el concepto 20119-157392 del 03 de octubre de 2011 se expidió en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo tanto, se encuentra derogado y no puede aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos.

Pregunta 2. ¿Se debe registrar el gasto del 20% en la subcuenta 512011-Impuesto de Vehículos, aunque no exista reciprocidad con el ingreso del municipio ya que ellos no utilizan la subcuenta 410533? Y pregunta 3. ¿Existe la posibilidad de que la subcuenta 512011-impuesto de vehículos, no se obligue a reportar el 100% en el informe de operaciones recíprocas?

AGROSAVIA deberá registrar el gasto y la obligación con el Departamento y el Municipio en la proporción que le corresponde a cada uno, según lo establecido en la Ley.

De otra parte, el Departamento y el Municipio deberán reconocer el derecho según el porcentaje asignado por la Ley, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Pregunta 4. AGROSAVIA normalmente se acoge a los descuentos estipulados en los formularios, y los registra como menor valor del gasto ¿Es correcta la contabilización o se debe llevar a otra cuenta?

AGROSAVIA registrará un gasto por el valor desembolsado, siempre que no existan condiciones de otra índole que ocasionen la pérdida del descuento, caso en el cual el gasto, se reconocerán por el valor de la transacción, esto es, neto de descuento.

CONCEPTO No. 20192000027631 DEL 02-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos no tributarios Ingresos por transferencias Patrimonio Cuentas de orden acreedoras de Control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Instrucciones impartidas al SENA para el registro de las operaciones del Fondo Emprender a través de Posición de Catalogo Institucional PCI, del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Conceptos emitidos para el SENA sobre el registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender. Reconocimiento contable de los recursos del Fondo Emprender entregados a Fonade para su administración. Reconocimiento contable de los contratos de adhesión suscritos con otras entidades Reconocimiento de donaciones Reconocimiento de excedentes financieros

Doctora
CAROLINA SANCHEZ BRAVO
Directora de Vigilancia Fiscal
Contraloría General de la República
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001832-2 del 9 de mayo de 2019, referente a la contabilidad del Fondo Emprender FE adscrito al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA, sobre lo cual solicita resolver las siguientes inquietudes:

(...)

“CONSULTA

Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación asignó un código de PCI (Posición de Catalogo Institucional), para que se registrarán a través de este todas las transacciones que se originan en el Fondo Emprender, se requiere informar a la Contraloría General de la República sobre las instrucciones que se han impartido al SENA, o las consultas que este Ente ha realizado a la CGN con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con dicho Fondo.

¿Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad?

Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?.

Como los estados financieros del Fondo no se presentan separados del SENA, sino que se muestran dentro de un código de PCI, por lo que las transacciones entre el SENA y el Fondo Emprender no se reflejan en Cuentas Recíprocas. ¿Debería manejarse como operación recíproca?

No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?

No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se deban registrar los recursos denominados “monetización”, tampoco se evidencia concepto que determine si este recurso es un parafiscal o una multa. ¿Qué cuenta contable de ingreso debe utilizar el SENA para registrar los recursos del Fondo denominados “monetización”?

¿Cuál es el procedimiento para el registro contable de los excedentes financieros originados de los recursos tanto de los adherentes como del SENA?

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

- 1) Instrucciones con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender a través de códigos de PCI (Posición de Catalogo Institucional) y conceptos emitidos al SENA:

Respecto de las instrucciones para el registro contable de las operaciones a través de código PCI, la Subcontaduría de Centralización de la Información emitió el memorando identificado con el N° 20194700008733 el cual se anexa al presente pronunciamiento.

Con relación a los conceptos emitidos para el SENA para el reconocimiento de las operaciones del Fondo Emprender, solo se han emitido a solicitud del SENA los siguientes conceptos, con fundamento en el Régimen de contabilidad Pública Precedente, los cuales estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017.

- No. 20122000011701 del 30-04-12 Sobre el reconocimiento de los recursos de adhesión recibidos de entidades territoriales para cofinanciar proyectos de Emprendedores-Beneficiarios.
- N°: 20122000020211, del 10 07 de 2012 el cual complementa lo expresado en el concepto 20122000011701 del 30-04-12

2 y 3) Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad.?

Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?”

El artículo 40 de la Ley 789 de 2002, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 40. FONDO EMPRENDER. Créase el Fondo Emprender, FE, como una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, el cual será administrado por esta entidad y cuyo objeto exclusivo será financiar iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales que su formación se esté desarrollando o se haya desarrollado en instituciones que para los efectos legales, sean

reconocidas por el Estado de conformidad con las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994 y demás que las complementen, modifiquen o adicionen.”

En cuanto a su definición conceptual, en la Sentencia C-650 de 2003, MP. Manuel José Cepeda, la Corte explicó que los fondos especiales “son un sistema de manejo de cuentas, de acuerdo a los cuales una norma destina bienes y recursos para el cumplimiento de los objetivos contemplados en el acto de creación y cuya administración se hace en los términos en éste señalados”, cuyos recursos están comprendidos en el presupuesto de rentas nacionales.

En aquella oportunidad la Corte también explicó que un fondo con personería jurídica no es equiparable a un fondo especial que constituye una cuenta (sin personería jurídica). De esta manera, el primero se asimila a una entidad de naturaleza pública que hace parte de la administración pública y por tanto modifica su estructura, mientras el segundo se refiere al sistema de manejo de recursos y por lo tanto no tiene personería jurídica. No obstante, un fondo-entidad puede tener dentro de sus funciones la administración de un fondo-cuenta. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, que modifica 5º de la Resolución 354 de 2007, establece:

ARTICULO 2º. Modificar el artículo 59 de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así

“ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados; (Subrayado fuera de texto) (...)

Así mismo, la Resolución N° 525 de 2016, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 385 de 2018, determina:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia. “

4. Como los estados financieros del Fondo no se presentan separados del SENA, sino que se muestran dentro de un código de PCI, por lo que las transacciones entre el SENA y el Fondo Emprender no se reflejan en Cuentas Recíprocas. ¿Debería manejarse como operación recíproca?

El Numeral 3 del instructivo N° 001 de 2018 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, define las operaciones recíprocas, así:

“2.3. Reporte de operaciones recíprocas en la categoría de Información Contable Pública Convergencia: Corresponden a las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí, en subcuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y constituyen un insumo del proceso de consolidación.”
(Subrayado fuera de texto)

5. No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?

5.1 Consideraciones sobre el origen de los recursos del Fondo Emprender

El Decreto 934 de 2003, reglamenta el funcionamiento del Fondo Emprender-FE, en sus artículos indico lo siguiente:

- Objeto:

“(…)

Artículo 2°. Objeto del Fondo Emprender FE.

El Fondo Emprender FE tendrá como objeto exclusivo financiar iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales, cuya formación se esté desarrollando o se haya desarrollado en las instituciones reconocidas por el estado, de conformidad con las leyes 30 de 1992 y 115 de 1994 y demás que las complementen, modifiquen o adicione. (...)

- Constitución de recursos:

(…) Artículo 9°. Recursos del Fondo Emprender-FE-.

Los recursos del Fondo Emprender-FE-estarán constituidos por:

1. El ochenta por ciento (80%) de la monetización total o parcial de la cuota de aprendizaje, establecida en el artículo 34 de la Ley 789 de 2002.
2. Los aportes del Presupuesto Nacional.
3. Los recursos financieros obtenidos de organismos de cooperación nacional e internacional para tal fin.
4. Los recursos financieros que se obtengan de la banca multilateral
5. Los recursos financieros de organismos internacionales que se obtengan con destino al Fondo.
6. Los recursos financieros de los fondos de pensiones y cesantías.
- 7. Los recursos de fondos de inversión públicos y privados que se obtengan para el Fondo.**
8. Las donaciones que reciba.
9. Los rendimientos financieros generados por los recursos del Fondo.

Por otra parte, el Acuerdo 0006 de 2017 del Consejo Directivo del SENA, dispuso lo siguiente:

(...)

ARTÍCULO 3°. RECURSOS. (...)

PARÁGRAFO. Los entes gubernamentales del territorio nacional podrán aportar recursos de su presupuesto para que sean parte del Fondo Emprender, con el propósito de financiar planes de negocio que sean viables y propicien el desarrollo socioeconómico de su región, de acuerdo con los lineamientos que para tal fin establezca el Director General del Sena. (...)
(Subrayado fuera de texto)

5.2 ACTOS JURÍDICOS SUSCRITOS POR EL SENA-FONDO EMPRENDER Y OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Con el objetivo de resolver las inquietudes presentadas por la Contraloría, a solicitud de la CGN el SENA suministró los siguientes documentos:

- f) Contrato Interadministrativo N° 218002 suscrito entre SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE- SENA- FONDO EMPRENDER, y el FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO FONADE, en cual señala lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA OBJETO. Realizar las acciones técnicas, jurídicas y financieras necesarias, para la gestión, administración y gestión de recuperación de los recursos destinados al programa Fondo Emprender; comprometidos en el presente contrato.

CLAUSULA SEGUNDA-ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR: 1. Gestión y manejo financiero de los recursos entregados a luz del contrato. 2. Gestión y manejo financiero de los recursos entregados a luz de los contratos de adhesión que se suscriban en el marco del contrato. 3. Gestión de procesos administrativos y técnicos para el desarrollo y soporte del Fondo Emprender. 4. Gestión de acciones asociadas a la acreditación y evaluación de los proyectos presentados en plataforma... 5. Gestión de los procesos de contratación de los proyectos financiados por el Fondo Emprender de conformidad con las condiciones establecidas en los términos de referencia. 6. Gestión integral del seguimiento y aprobación de pagos a los proyectos financiados por el Fondo Emprender. 7. Adelantar la gestión necesaria tendiente a iniciar las acciones a que haya lugar para la recuperación de los recursos de los proyectos a los cuales la interventoría recomienda la no condonación de los recursos desembolsados por el Fondo Emprender. 8. Gestionar los trámites descritos en la Resolución 2509 de 2009 o de las normas que la modifiquen por parte del Fondo Emprender. 9. Realizar a contratación derivada para la gestión y desarrollo del Fondo Emprender y sus actividades conexas. (...)

CLAUSULA CUARTA-VALOR Y FORMA DE PAGO: El SENA pagará al CONTRATISTA por la ejecución y cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato para la gestión del proyecto un valor de hasta OCHO MIL NOVECIENTOS UN MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS MONEDA LEGAL (\$8.901.879.992). PARÁGRAFO PRIMERO: (...) PARÁGRAFO TERCERO: Valores que serán deducidos por el CONTRATISTA de los recursos girados para la gestión del proyecto previa verificación y autorización del SENA.

CLÁUSULA QUINTA-RECURSOS DEL CÓNTRATO PARA LA GESTION DEL PROYECTO: El Fondo Emprender a través del SENA, tiene proyectada la ejecución de recursos para el año 2018, hasta por un valor de CIENTO TREINTA MIL NOVECIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS. (\$130.91 0.000.000) discriminados así, de este valor corresponde hasta OCHO MIL NOVECIENTOS UN MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS MONEDA LEGAL (\$8.901.879.992) por concepto de la cuota de administración y CIENTO VEINTIDÓS MIL OCHO MILLONES CIENTO VEINTE MIL OCHO PESOS. (\$122.008.120.008) ... Para estos fines el SENA, transferirá los valores a una cuenta bancaria rentable, independiente y especial que mediante oficio, informe el CONTRATISTA para la realización de esta operación Terminado el Contrato, por cualquier causa, las partes procederán a su liquidación y, en caso de que existan recursos que no se hayan agotado en el desarrollo del objeto del Contrato el CONTRATISTA deberá restituirlos al SENA, ... PARAGRAFO TERCERO: De igual manera los rendimientos financieros generados por los recursos para la gestión del contrato serán girados al SENA (...)

CLÁUSULA NOVENA-OBLIGACIONES DEL SENA: 1) Entregar al CONTRATISTA las sumas correspondientes y los recursos en la oportunidad y forma establecida y según las necesidades y determinaciones del Fondo Emprender recursos, que están destinados a ejecutar el objeto del Contrato y cubrir el valor a cancelar al CONTRATISTA, por el desarrollo de las actividades dentro del Contrato. (...)

CLÁUSULA DECIMA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: En virtud del contrato EL CONTRATISTA se obliga a: 1). Ejecutar los trámites presupuestales y financieros necesarios para la inclusión de los recursos y entrega de los mismos conforme las instrucciones de la Dirección de Empleo y Trabajo del SENA. 2). Realizar la gestión financiera de los recursos para la ejecución del objeto contractual... 5) Adelantar y coordinar los trámites convenidos ante las instancias, que sean necesarias para el desarrollo del contrato; 9) Cumplir las programaciones de convocatorias o procesos, que el Sena determine como direccionamiento del Fondo Emprender, así como lo determinado en los manuales y normas reglamentarias del Fondo Emprender, aplicables al cumplimiento del objeto y obligaciones contractuales; ... 19) Presentar al Coordinador del Grupo de Emprendimiento, Empresarismo y Fondo Emprender, informes de gestión sobre el avance de ejecución del Contrato, cada dos (2) meses. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, financieros y de ejecución presupuestal, los cuales serán elaborados y presentados en el formato diseñado por el CONTRATISTA, que se declara conocido y aceptado por el SENA dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al bimestre a reportar, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días hábiles a partir del vencimiento del contrato... 32. Realizar las acciones necesarias para la ejecución de los recursos de acuerdos y convenios nacionales e internacionales obtenidos de posibles aportantes al Fondo Emprender, así como los recursos incorporados en contratos de adhesión suscritos en el marco del acuerdo 0006 de 2017,0 la norma que se encuentre vigente para tal efecto. (Subrayado fuera de texto)

g) Contrato de adhesión suscrito por el SENA, las entidades adherentes y el FONADE

El documento “ADHESIÓN N° 01 AL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO N°. 218002 DE 2018, SUSCRITO ENTRE EL SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE- SENA, EL FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO-FONADE, Y EL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA- META, señala lo siguiente:

“CONSIDERACIONES:

1- Que para estimular el apoyo financiero del Fondo Emprender-FE a iniciativas empresariales y ampliar su cobertura promoviendo relaciones de cooperación con entidades, instituciones o personas jurídicas de carácter público o privado, nacional o

internacional, de conformidad con las normas que lo regulan, el Consejo Directivo del Servicio Nacional de aprendizaje SENA en el Acuerdo 000006 del 2007, estableció las condiciones para la suscripción de convenios de adhesión, a través de los cuales se aporten recursos financieros en dinero destinados para este propósito.

2- Que FONADE y el SENA suscribieron el día 26 de enero de 2018, el contrato interadministrativo N. 218002 cuyo objeto es: “... Realizar las acciones técnico- jurídicas, y financieras necesarias para la administración, gestión y administración de recuperación de los recursos destinados al programa del fondo emprender, comprometidos en el presente contrato.

3- Que en los numerales 1,2,5,9 y 32 de la cláusula décima del contrato interadministrativo 218002, OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA se contemplan: 1. Ejecutar los trámites presupuestales y financieros necesarios para la inclusión de los recursos y entrega de los mismos conforme las instrucciones de la Dirección de Empleo y Trabajo del Sena; 2. Realizar la Gestión financiera de los recursos para la ejecución del objeto contractual; 5. Adelantar y coordinar los trámites convenidos ante las instancias, que sean necesarias para el desarrollo del contrato; 9. Cumplir las programaciones de convocatorias o procesos, que el Sena determine como direccionamiento del Fondo Emprender, así como lo determinado en los manuales y normas reglamentarias del Fondo Emprender, aplicables al cumplimiento del objeto y obligaciones contractuales; y, 32. Realizar las acciones necesarias para la ejecución de los recursos de acuerdos y convenios nacionales e internacionales obtenidos de posibles aportantes al Fondo Emprender, así como los recursos incorporados en contratos de adhesión suscritos en el marco del acuerdo 0006 de 2017,0 la norma que se encuentre vigente para tal efecto.

4- Que el Acuerdo 0006 del 2017 determina en su artículo 23 que: Aportes. Las entidades, instituciones y personas jurídicas de carácter público o privado, nacional o Internacional, podrán hacer aportes financieros en dinero al Fondo Emprender, con el fin de apoyar la ejecución de proyectos para soporte del emprendimiento, así como la asesoría, acompañamiento, puesta en marcha y financiación de los proyectos o Iniciativas empresariales, con sujeción a su reglamento interno y mediante la suscripción de un convenio de adhesión al contrato de operación del Fondo Emprender, suscrito por el Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA.

Que mediante comunicación calendada el 30 de julio de 2018, el Alcalde Municipal manifiesta la intención de adherirse al contrato interadministrativo 218002, con el propósito de fortalecer del desarrollo social y el fomento de una cultura de emprendimiento empresarial.

(...)

PRIMERA.-OBJETO: El presente documento tiene por objeto la adhesión del MUNICIPIO, al contrato interadministrativo No. 218002 de 2018, suscrito entre FONADE y el SENA, particularmente para Financiar proyectos e iniciativas empresariales presentadas en convocatoria cerrada llevada a cabo por el FONDO EMPRENDER-SENA en el marco del contrato interadministrativo N°218200 de 2018 suscrito entre el SENA y FONADE.

PARAGRAFO PRIMERO: La financiación de los proyectos se hará con base en las metodologías desarrolladas por el SENA para aplicar a los recursos del FONDO EMPRENDER conforme con el Acuerdo 0006 de 2017.

PARAGRAFO SEGUNDO Las especificaciones técnicas de la(s) convocatoria(s) y la operación derivadas de estas, se desarrollarán de conformidad con la normatividad del Fondo Emprender y especialmente a lo regulado por el Acuerdo 0006 de 2017.

SEGUNDA. VALOR ADHESIÓN: EL MUNICIPIO, se adhiere el contrato interadministrativo N° 218002 de 2018 y para tal efecto adiciona al mismo la suma de TRECIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS ML PESOS MONEDA LEGAL (\$398.400.000.00), ... El SENA, destinará de los recursos del Fondo Emprender una contrapartida de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$500.000.000), de los recursos transferidos a FONADE en virtud del contrato Interadministrativo N 218002 de 2018.

TERCERA. FORMA ENTREGA DE RECURSOS APORTADOS: El valor absoluto de los recursos que aporta EL MUNICIPIO serán transferidos a la tesorería de FONADE dentro de los diez (10) días hábiles siguientes el perfeccionamiento de la presente adhesión PARÁGRAFO: EL MUNICIPIO deberá cancelar los costos que genere la transferencia de los recursos que trata esta cláusula.

CUARTA.-RENDIMIENTOS FINANCIEROS: Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por EL MUNICIPIO en la presente adhesión son del MUNICIPIO; (...)

SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: ... 1) Girar a FONADE el valor absoluto de adhesión, ... 2) Informar a FONADE dentro de los treinta (30) días siguientes a la publicación del informe de asignación de recursos por parte del Consejo Directivo del SENA, publicado en el portal web del Fondo Emprender, sobre la destinación que dará a los recursos que hubieren aportado y que no fueron asignados, con el fin de que FONADE realice los trámites administrativos a que haya lugar. 3) Suministrar de manera oportuna y completa la información que solicite FONADE. (...)

B) OBLIGACIONES DE FONADE: 1) Informar al MUNICIPIO, la aprobación y asignación de los recursos por parte del Consejo Directivo del SENA. 2) Adelantar los trámites administrativos necesarios para ejecutar los recursos aportados por EL MUNICIPIO y que no hubieren sido asignados o efectuar la respectiva devolución según el caso, previa solicitud del MUNICIPIO y aval de la supervisión. 3) Desembolsar al MUNICIPIO, el valor correspondiente de los rendimientos financieros generados por concepto del valor de la adhesión de los recursos que hubieren aportado, de conformidad con lo establecido en clausula cuarta de la presente adhesión, una vez se liquide la presente adhesión. 4) Efectuar la devolución de los recursos al MUNICIPIO que no fueron asignados por parte del Consejo Directivo Nacional del SENA, previa solicitud del MUNICIPIO y aval de la supervisión. 5) Efectuar La devolución de los recursos al MUNICIPIO que no fueron ejecutados, correspondiente a los contratos de cooperación empresarial por concepto del valor aportado por del MUNICIPIO, contra acta de liquidación de los contratos de cooperación empresarial y de la presente adhesión. 6) Formular por escrito las observaciones y sugerencias que estime conveniente en desarrollo del objeto de la presente adhesión. 7) Elaborar los Informes de gestión sobre el avance de la adhesión para su remisión al SENA.

C) OBLIGACIONES DEL SENA. 1) Apoyar a través del equipo de gestores en la asesoría a los proyectos de las personas que cumplan con los requisitos establecidos en el Acuerdo 006 de 2017 del Fondo Emprender. 2) Remitir a los adherentes el informe de gestión correspondiente a la adhesión que elabore FONADE

D) OBLIGACIONES DE TODAS LAS PARTES: El valor de la convocatoria será pactado y acordado con el SENA y FONADE, y su monto deberá tener en cuenta el descuento por gravamen de movimientos financieros y demás costos a que haya lugar que se aplican sobre los aportes del MUNICIPIO, dado que estos recursos deberán ser girado a la fiduciaria para tramitar los desembolsos que soliciten los emprendedores beneficiarios de la convocatoria que se realice en el marco de la presente adhesión.

PARÁGRAFO PRIMERO: Procedimiento para efectuar devolución de los recursos al MUNICIPIO: Se establece así: a) Solicitar a FONADE por escrito por parte del Representante legal del MUNICIPIO, la devolución de recursos, identificando la sustentación de la misma... b) FONADE elaborará el informe de ejecución presupuestal el cual será enviado a la Supervisión del presente contrato de adhesión, para que emita su concepto y avale el valor a devolver. c) FONADE una vez emitido el concepto definitivo por parte del Supervisor sobre la solicitud de devolución, procederá a realizar el giro correspondiente en un término no mayor a 60 días.

SÉPTIMA.-SUPERVISIÓN: La supervisión de la presente adhesión al Contrato N°218002 de 2018, será ejercida por el Coordinador del Grupo de Emprendimiento, Empresarismo y

Fondo Emprender de la Dirección General del SENA, quién deberá velar por el cumplimiento de lo establecido en el Manual de Interventoría de FONADE vigente y ejercer la supervisión de acuerdo a lo establecido en dicho manual. (Subrayado fuera de texto)

6. Reconocimiento de la monetización de la cuota de aprendizaje

El artículo 34 de la Ley 789 de 2002 señala lo siguiente

“ARTÍCULO 34. MONETIZACIÓN DE LA CUOTA DE APRENDIZAJE. Los obligados a cumplir la cuota de aprendizaje de acuerdo con los artículos anteriores podrán en su defecto cancelar al SENA una cuota mensual resultante de multiplicar el 5% del número total de trabajadores, excluyendo los trabajadores independientes o transitorios, por un salario mínimo legal vigente. En caso que la monetización sea parcial esta será proporcional al número de aprendices que dejen de hacer la práctica para cumplir la cuota mínima obligatoria.”

7. Consideraciones respecto del Marco normativo contable para entidades de gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, define los principios de devengo y de esencia sobre forma, así:

“**Devengo:** los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

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

Así mismo el numeral 6.4 del mismo Marco conceptual, dispone:

6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

20 La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno.

Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente.

6.4.1. Selección de la información La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se reporta en los estados financieros y en la notas.

La información se selecciona para exponer, en la estructura de los estados financieros, los mensajes claves acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, mientras que la información para revelar en las notas a los estados financieros se selecciona para hacer que la información expuesta sea más útil y proporcione detalles que ayudarán a los usuarios a entenderla. La información a revelar en las notas no sustituye la información a exponer en la estructura de los estados financieros.

Por lo general, se debe evitar la repetición de información en los estados financieros, sin embargo, en ocasiones, la misma información puede estar a la vez expuesta y revelada. Por ejemplo, un total expuesto en el cuerpo de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando estas proporcionan una desagregación del total expuesto (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN señala que esta “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias” (Subrayado fuera del texto).

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Descripción: Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

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

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

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

44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

Esta cuenta contiene la subcuenta 442808-Donaciones

9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la operación.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recibidos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se suministra la información solicitada en el punto 1 de la consulta y se resuelven los interrogantes planteados:

- Instrucciones y conceptos Emitidos al SENA con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender, a través de PCI:

Sobre las instrucciones emitidas por la CGN para los registros a través de código PCI, se anexa la respuesta emitida por la Subcontaduría de Centralización de la Información, a solicitud de este Despacho.

En relación con las consultas emitidas, bajo el Marco normativo para entidades de gobierno el SENA no ha solicitado conceptos relacionados con las operaciones del Fondo Emprender, mientras que con fundamento en el Régimen de Contabilidad Pública precedente que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, a solicitud del SENA se emitieron los siguientes conceptos, de los cuales se adjunta copia:

- Concepto N° 20122000011701 del 30-04-12 Sobre el reconocimiento de los recursos de adhesión recibidos de entidades territoriales para cofinanciar proyectos de Emprendedores-Beneficiarios.
- Concepto N° 20122000020211 del 10-07-12 el cual complementa lo expresado en el concepto 20122000011701 del 30-04-12.

2 y 3. “Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad.”

“Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?”

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el Fondo Emprender es un Fondo Cuenta que no tiene personería jurídica, es decir un sistema de manejo de recursos cuya administración está a cargo del SENA.

De conformidad con el numeral 1 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificada por el artículo 1 de la Resolución N°156 de 2018, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, integrarán a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

En consecuencia, dado que el Fondo Emprender no tiene personería jurídica, su información contable deberá agregarse a la del SENA, entidad a la que le fue asignado dicho Fondo para su administración.

Adicionalmente, de conformidad con la forma de organización y ejecución del proceso contable del SENA, en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, la contabilidad del Fondo Emprender no está definida como una contabilidad independiente sino como una contabilidad centralizada, la cual a través de una PCI (Posición de Catálogo Institucional) permite identificar los hechos económicos, transacciones y operaciones asociados al Fondo Emprender, adscrito a esta entidad.

Por lo anteriormente expuesto, la información del SENA y la del Fondo Emprender se debe observar y analizar como una sola entidad, para efectos de la preparación de los estados financieros y el reporte de la información que requiere la CGN para la elaboración del Balance General de la Nación, sin perjuicio de la preparación y presentación de informes y reportes contables y financieros específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar de los fondos en cumplimiento de sus funciones.

4. Operaciones recíprocas entre la información contable del Fondo-Emprender y los Estados Financieros del SENA.

Las operaciones recíprocas corresponden a los saldos de las transacciones económicas y financieras realizadas entre entidades contables públicas, las cuales están asociadas con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos que son objeto de eliminación en el proceso de consolidación.

Dado que el Fondo Emprender es un fondo sin personería jurídica cuya contabilidad se lleva de forma integrada con la del SENA, no hay lugar al reporte de operaciones recíprocas, por cuanto el Fondo no es una entidad contable pública independiente del SENA.

5. “No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?”

No es viable habilitar en el Catálogo General de Cuentas un código específico para cada hecho económico a registrar. Este instrumento contiene cuentas y subcuentas de las cuales las entidades deben aplicar el juicio profesional para la selección de los códigos contables que les permita clasificar y registrar los hechos de acuerdo a su naturaleza económica, y efectuar el registro con fundamento en los principios de contabilidad establecidos en el Marco Conceptual y a los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo para entidades de gobierno.

Adicionalmente, para efectos del reconocimiento de los hechos económicos originados en desarrollo de lo acordado en los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenios o contratos se requiere aplicar el juicio profesional y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes tales como esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, derechos y obligaciones de las partes, a título de que se entregan los recursos es decir si existe transferencia del derecho de propiedad de los mismos sin condiciones, o con condiciones, o si son entregados para su administración.

5.1 Reconocimiento de los recursos provenientes de contratos de adhesión para estimular el apoyo financiero del Fondo Emprender-FE.

Del análisis realizado a la normativa que regula el particular y a los documentos allegados por el SENA a solicitud de este Despacho, se desprende que no existe claridad sobre si el SENA-Fondo Emprender ostenta el control de los recursos que provienen de los aportes de los entes gubernamentales del territorio nacional, o si son estos últimos quienes ostentan el control, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Lo anterior, por cuanto de conformidad con el documento de adhesión N° 01 al contrato de operación del Fondo Emprender N° 218002 de 2018, se podría inferir que es la Entidad Territorial quien tendría el control en relación con los recursos que entrega en administración al FONADE para participar en los proyectos de emprendimiento empresarial en su región, a través del Fondo Emprender, aunado al hecho de que estas entidades son quienes reciben los rendimientos financieros y los recursos no ejecutados por el FONADE.

Sin embargo, se evidencia que de conformidad con lo dispuesto en la Ley 789 de 2002, el Decreto reglamentario 934 de 2003 y el Acuerdo 0006 de 2017 del Consejo Directivo del SENA, los aportes financieros por parte de las entidades públicas están dirigidos a apoyar la ejecución de proyectos de emprendimiento a través del Fondo Emprender para lo cual el Consejo Directivo del SENA establece los lineamientos y las condiciones para la suscripción de convenios de adhesión y para el manejo de los recursos a través del contrato de administración suscritos con el FONADE. Adicionalmente, en el Acuerdo se estipula que los aportes que efectúen los entes gubernamentales del territorio nacional harán parte de los recursos del Fondo Emprender.

En este sentido, para efectos del reconocimiento contable, las entidades deberán establecer quien ostenta el control de dichos recursos, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y aplicar las siguientes alternativas para el reconocimiento de los convenios de adhesión, según corresponda:

a) Si el control sobre los recursos del Fondo lo tiene las entidades adherentes

- Registros contables en la entidad pública adherente

Dado que los recursos aportados por la entidad territorial adherente fueron transferidos a la tesorería del FONADE para su administración, la entidad adherente por la entrega registrará un débito a 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN disminuirá con la información suministrada por FONADE sobre la ejecución de los recursos. Como contrapartida se afectarán las cuentas de activos, costos o gastos, según corresponda.

- Registros contables en el FONADE

De acuerdo con lo estipulado en el contrato, el FONADE es la entidad encargada de la administración y gestión de los recursos que aportan las entidades adherentes. Es por ello que al momento en que se produce la recepción de los recursos, deberá reconocerlos en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del recurso recibido, y como contrapartida una subcuenta y cuenta del pasivo que identifique su rol de administrador.

Las subcuentas utilizadas deben homologarse para efectos del reporte a la CGN en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, respectivamente, del Catalogo General de Cuentas para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

La subcuenta del pasivo deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos e informe a las entidades aportantes para el reconocimiento de activos, gastos o costos, según corresponda.

- Registros contables en el SENA-Fondo Emprender

En consecuencia, en la contabilidad del SENA no se realizarán registros contables por la ejecución de estos recursos, excepto que decida manejar un control de los mismos mediante cuentas de orden, para lo cual con los informes recibidos de FONADE registrará un débito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta 939013-

Convenios, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, las cuales cancelará cuando le entregue los informes de ejecución a la entidad adherente.

b) Control de los recursos por parte del SENA-Fondo Emprender

- Registros contables en la entidad pública adherente

Si las entidades adherentes han cedido plenamente el control de los recursos al SENA-Fondo Emprender por cuanto es este Fondo que decide sobre el uso de los mismos y percibe los beneficios económicos, para el reconocimiento de la obligación registrará un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro a la tesorería del FONADE entidad que se encarga de la administración a nombre del SENA Fondo Emprender.

- Registros contables en el SENA-Fondo Emprender

En esta alternativa el SENA- Fondo Emprender reconocerá el derecho y los ingresos debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 442802--Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Teniendo en cuenta que estos recursos son transferidos directamente por parte de la entidad adherente a la tesorería del FONADE para su administración, el SENA Fondo Emprender registrará este hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con respaldo en los informes presentados el FONADE, el SENA-Fondo Emprender debe registrar la disminución de los recursos entregados, mediante un débito en las subcuenta y cuentas del Activo o del Gasto, que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El anterior procedimiento se aplicará con independencia del destino de los rendimientos financieros, los cuales se reconocerán de conformidad con lo establecido en el convenio y como se señala en el numeral 7 de estas conclusiones.

- Registros contables en el FONADE

De acuerdo con lo estipulado en el contrato, el FONADE es la entidad encargada de la administración y gestión de los recursos que aportan las entidades adherentes. Es por ello que al momento en que se produce la recepción de los recursos, deberá reconocerlos en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del recurso recibido, y como contrapartida una subcuenta y cuenta del pasivo que identifique su rol de administrador.

Las subcuentas utilizadas deben homologarse para efectos del reporte a la CGN en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, respectivamente, del Catalogo General de Cuentas para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

La subcuenta del pasivo deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos e informe a las entidades aportantes para el reconocimiento de activos, gastos o costos, según corresponda.

5.2 Donaciones

Para el reconocimiento de los recursos que reciba el SENA-Fondo Emprender, por concepto de donaciones, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la subcuenta 442808-donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

6. “No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se deban registrar los recursos denominados “monetización”, tampoco se evidencia concepto que determine si este recurso es un parafiscal o una multa. ¿Qué cuenta contable de ingreso debe utilizar el SENA para registrar los recursos del Fondo denominados “monetización”?”

Los recursos denominados “monetización” no cumplen con las características de una multa por cuanto, aunque constituyen un pago de carácter obligatorio por parte de las empresas, no tiene origen en la aplicación de sanciones económicas por infracción de normas. Tampoco cumple con la definición de una renta parafiscal por cuanto no es un gravamen que afecte a un determinado y único grupo social y económico y que se utilice para beneficio del mismo sector.

Los recursos denominados “monetización” constituyen un pago de carácter obligatorio por parte de las empresas mediante el cual pueden sustituir el enganche de aprendices, y un ingreso para el Fondo Emprender. Al no existir en el Catálogo General de Cuentas un código específico, el derecho a este ingreso debe reconocerse en la subcuenta 131190-Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios de la cuenta 1311-INGRESOS NO

TRIBUTARIOS con crédito en la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Si la Entidad encuentra necesario efectuar registros que le permitan identificar de manera independiente este concepto, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliares o en la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para entidades de gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros

7. Registro contable de los excedentes financieros

Con relación a este interrogante “¿Cuál es el procedimiento para el registro contable de los excedentes financieros originados de los recursos tanto de los adherentes como del SENA?”

Sobre el particular, es preciso señalar que no es claro para este Despacho si el consultante se refiere a excedentes financieros o a rendimientos financieros, aspecto sobre el cual se envió correo y se trató de establecer comunicación telefónica para obtener información, sin obtener respuesta alguna.

Por lo tanto, dado que en el contexto total de la consulta se refiere a la contabilidad del Fondo Emprender administrado por el SENA, se asume que el consultante se refiere a los rendimientos financieros que hacen parte de los recursos de este Fondo y a los rendimientos financieros que generan los recursos provenientes de los convenios de adhesión, por cuanto el Fondo Emprender no le corresponde liquidar excedentes financieros.

Por consiguiente, el procedimiento para el registro de rendimientos financieros es el siguiente:

Los rendimientos financieros que sean de propiedad del Fondo Emprender deben ser reconocidos en su contabilidad como mayor valor de las subcuentas y cuentas del activo que identifiquen los recursos que generan dichos rendimientos, y como ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por las entidades adherentes, se reconocerán de conformidad con lo establecido en el respectivo convenio de adhesión, es decir si deben ser devueltos al propietario de los recursos o formarán parte de los aportes al convenio.

- Si el convenio establece que los rendimientos financieros deben reintegrarse a la entidad adherente que aporta los recursos, el SENA Fondo Emprender solamente efectuará un registro a nivel de las cuentas de orden, mediante un débito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta 939013-Convenios, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, hasta tanto el Administrador (FONADE) los reintegre a su propietario. La entidad aportante los reconocerá en su contabilidad como mayor valor de las subcuentas y cuentas del activo que identifiquen los recursos que generan dichos rendimientos, y como ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
- Si el convenio establece que los rendimientos financieros harán parte de los aportes que efectúa la entidad adherente para ser utilizados en los proyectos, el SENA-Fondo Emprender, o la entidad adherente, según corresponda a quien tenga el control de los mismos, deberá registrarlos como mayor valor de los recursos entregados en administración al FONADE, en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS

CONCEPTO No. 20192000028321 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los derechos a favor de la entidad y del reconocimiento de deterioro por el incumplimiento de los pagos por parte del deudor

Doctora
 IVY YOJANA SEPÚLVEDA AGUIRRE
 Directora de Gestión de Cobro
 Secretaría Distrital de Movilidad
 Ciudad

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002237-2, del 12 de junio de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Debido a que no se encuentra univocidad acerca de la naturaleza del acuerdo de pago una vez incumplido este, y dentro del marco de las competencias de la Contaduría me permito consultarle: ¿Para efectos contables, una vez incumplido el acuerdo de pago, se tiene él como una obligación autónoma y nueva o se hace desintegra en cada una de las obligaciones originales que aquél contiene?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo I. Activos, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de

bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en la Norma de Ingresos se establece:

“Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)”

Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso”

Sobre el tratamiento contable de las deudas de difícil cobro, la CGN emitió el Concepto N° 20182000033181, el 29 de junio de 2018, dirigido a la doctora Silvia Carolina Velandia Jaramillo, coordinadora administrativa y financiera de la Autoridad Nacional de Televisión-ANTV, donde establece:

“En aplicación del Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar siempre y cuando cumpla los criterios para su reconocimiento, esto es derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Si bajo el contexto los derechos en consulta a favor de la ANTV no cumplen los criterios para ser parte del activo de la entidad deberá retirarse del estado de situación financiera y llevarse a cuentas de orden, cuando se pueda determinar la existencia de un derecho posible.

Ahora bien, si el derecho cumple los criterios para ser reconocidos como cuenta por cobrar, de forma periódica, se realizarán estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor.

Por su parte, en términos generales, desde la perspectiva de la regulación contable, una cuenta por cobrar se dejará de reconocer cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran, por tanto, corresponde a la entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad o extinción de los derechos que la misma tenga registrados en su información contable.

Dadas las particularidades derivadas de la reglamentación del párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, es importante indicar que las entidades públicas de orden nacional deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3, incorporado mediante el Decreto N° 445 de 2017, bajo el cual, la cartera de imposible recaudo podrá ser castigada en caso de cumplimiento de alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro, o cuando la relación de costo- beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

Cuando se configuren los criterios para el reconocimiento de una cuenta por cobrar, anteriormente expresados, los derechos respectivos deberán mantenerse dentro de su situación financiera, aun cuando un tercero sea el encargado de realizar el cobro coactivo.

Ahora bien, la baja en cuentas procede cuando:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- Cuando no habiéndose extinguido la obligación, se establece de forma objetiva que no hay probabilidad alguna de que en el futuro se presente un flujo económico en favor de la entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- Cuando la entidad registre cuentas por cobrar que correspondan a: (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

Por tanto, si fruto del análisis procede la baja en cuentas de los derechos por no cumplirse los criterios de reconocimiento o por cumplir algunas de las causales de castigo de cartera mencionadas en párrafos anteriores, la entidad procederá a debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULAO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditar la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, si existiere diferencia se debita la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS”.

CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para establecer si con el incumplimiento de un acuerdo de pago surge o no un nuevo derecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que, en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

Por lo tanto, cuando surja un derecho a favor de la entidad por sucesos pasados, bien sea que se configure o no una novación, y de los cuales espere un beneficio económico, representado en flujos de efectivo, la entidad deberá reconocer una cuenta por cobrar por el valor de la transacción. Con posterioridad al reconocimiento, la administración de la entidad efectuará estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

La pérdida por deterioro del valor de la cuenta por cobrar se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta que incumba del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Así las cosas, la cuenta por cobrar permanecerá dentro de la información financiera hasta tanto sea recuperada o se cumpla alguna de las siguientes causales para darla de baja:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- Cuando no habiéndose extinguido la obligación, se establece de forma objetiva que no hay probabilidad alguna de que en el futuro se presente un flujo económico a favor de la entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- Cuando la entidad registre cuentas por cobrar que correspondan a: (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.
- Cuando se transfiera el derecho de cobro a un tercero o se renuncie a él.

Ahora bien, en relación con los intereses de mora, la Norma de Ingresos sin contraprestación dispone que el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica será reconocida cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en la reglamentación interna de la entidad.

En todo caso, la entidad deberá acompañar la política contable de cuentas por pagar con una política operativa que incluya el procedimiento y las gestiones de cobro adoptadas por la entidad para el recaudo de la cartera, de esta manera existirá claridad sobre el tratamiento contable de la emisión de acuerdos de pago y de los actos administrativos que declaran el incumplimiento de pago del deudor, que en últimas, estarán alineados a la evaluación de indicios de deterioro de las cuentas por pagar.

CONCEPTO No. 20192000030151 DEL 23-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Avances y anticipos entregados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos a favor del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación por la liquidación de convenios y contratos.

Doctora
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA
Gerente de contabilidad
Fiduprevisora S.A
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002453-2, del 03 de julio de 2019, en la cual solicita concepto respecto a lo siguiente:

“El Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación—Colciencias, suscribió con Fiduciaria la Previsora S.A. el contrato de fiducia mercantil 401 de 2014 el 16 de julio de 2014 y el contrato 661 de 2018 el 30 de octubre de 2018, con el objeto de constituir un Patrimonio Autónomo mediante el cual se administran los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, en virtud de lo establecido en el artículo 22 de la Ley 1286 de 2009, donde el único fideicomitente del Patrimonio Autónomo constituido es Colciencias.

En la cláusula 4 del mencionado contrato, del cual adjuntamos copia para su información, se establecen los recursos que serán administrados por el Patrimonio Autónomo y en el párrafo primero de esta cláusula, se menciona expresamente que:

“Los recursos que sean transferidos al FIDEICOMISO durante la vigencia del Contrato, a título distinto de aportes fiduciarios, serán considerados como ingresos para terceros, de conformidad con las instrucciones que al respecto indique EL FIDEICOMITENTE. En consecuencia; dichas sumas no acrecentarán el aporte realizado por el FIDEICOMITENTE con la celebración del presente contrato de que trata el numeral 4.1-de la presente cláusula.”

Operativamente, es la Dirección Administrativa y Financiera de Colciencias quien instruye a la Fiduciaria para realizar los pagos con cargo a los recursos administrados y esta misma quien ejerce a través de sus diferentes áreas la función de supervisión de la contratación derivada.

Entre las funciones de la Fiduciaria, se encuentra la responsabilidad de suscribir los convenios y, (elaborar la contratación derivada de acuerdo con las instrucciones impartidas por Colciencias, mediante los cuales se financian programas, proyectos, actividades y entidades de ciencia, tecnología e innovación y efectuar la liquidación de los mismos convenios y contratos previa instrucción del supervisor.

Adicionalmente, es responsabilidad de la Fiduciaria, adelantar los procesos de cobro prejudicial en caso de que resulten cuentas por cobrar la cual se origina con la minuta del acta de liquidación con reintegro.

(...)

En reunión celebrada con el Fideicomitente en el mes de marzo de 2019, el mismo requirió a la Fiduciaria que en los estados financieros del Fondo, los pagos efectuados en virtud de los convenios y la contratación derivada suscrita, no se reconocieran como un pago con cargo a los recursos recibidos para terceros, sino como un anticipo entregado a un contratista, teniendo en cuenta principalmente que el contrato suscrito con la entidad beneficiaria se liquidaba únicamente con el informe de supervisión emitido por el supervisor del contrato, que como se mencionó anteriormente, esta labor está bajo responsabilidad propia de Colciencias y no del PA. Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondo Francisco José de Caldas.

Esta solicitud fue evaluada en la Fiduciaria, donde, teniendo en cuenta lo regulado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hace parte del Marco normativo para entidades de gobierno emitido por la Contaduría General de la Nación, se indica que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y que las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Al respecto, es importante mencionar que la ejecución de los contratos y/o convenios especiales de cooperación y la supervisión de los mismos no están bajo el control de

Fiduciaria La Previsora como administradora del Patrimonio Autónomo mencionado, sino que esa actividad es de responsabilidad de Conciencias dónde el reconocimiento de las cuentas por cobrar se origina con la minuta del acta de liquidación con reintegro, que es emitida en el proceso de liquidación de dichos contratos.

Posterior a la emisión del acta de liquidación con reintegro, que constituye para el Fondo el derecho a cobrar los recursos mencionados, se genera la responsabilidad para la Fiduciaria como administradora de gestionar el oportuno recaudo de los mismos y soportado con los comportamientos de las cuentas por cobrar y las evidencias de incumplimiento se diseñaron las políticas el registro de provisiones por deterioro.

Por lo anterior, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación nos aclaren cual debe ser el procedimiento apropiado para el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos girados como anticipos entregados en los contratos y/o convenios especiales de cooperación”.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 22 de la Ley 1286 de 2009 crea el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través un patrimonio autónomo. Y, adicionalmente señaló que, en ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación- Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública.

En ese sentido, el contrato de fiducia mercantil 661 del 30 de octubre de 2018 celebrado entre el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación-Colciencias y la Fiduciaria La Previsora S.A, establece en el parágrafo primero de la cláusula 4 que “Los recursos que sean transferidos al FIDEICOMISO durante la vigencia del Contrato, a título distinto de aportes fiduciarios, serán considerados como ingresos para terceros, de conformidad con las instrucciones que al respecto indique EL FIDEICOMITENTE. En consecuencia, dichas sumas no acrecentarán el aporte realizado por el Fideicomitente con la celebración del presente Contrato de que trata el numeral 4.1 de la presente cláusula (Subrayado fuera del texto)”

En el marco de la actualización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indicó:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de

descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

(...)

2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (Subrayado fuera del texto)”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, no contempla una norma o un procedimiento en el que se aborde el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos girados como anticipos entregados en los contratos y/o convenios especiales de cooperación.

Lo anterior, en el entendido que los anticipos o avances corresponden a valores entregados por la entidad, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. En ese sentido, los anticipos

se entienden como derechos en los que existe una retribución pactada mediante la prestación un servicio o suministro de un bien. De esta forma, el anticipo tiene una contraprestación distinta a la generación de un flujo de efectivo, razón por la cual no le es aplicable el cálculo de deterioro. Para su dinámica contable, deberá observarse los lineamientos determinados en la descripción y dinámica expuesta en las anteriores consideraciones.

Ahora bien, si cumplido el propósito del anticipo o generadas determinadas circunstancias, la entidad tiene el derecho pleno a recibir un reembolso de dinero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deberán ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, serán objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20192000030281 DEL 24-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y Subvenciones Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos por recursos del SGR cuando, los recursos son girados directamente al beneficiario final del pago o proveedor de los bienes y servicios, y el producto de la ejecución es, en algunos casos, de la entidad ejecutora de los recursos, y en otros, de la entidad beneficiaria de la regalía.

Doctora
ALEXANDRA COLLAZOS MILLIÁN
Jefe de Sección de Contabilidad
Universidad del Valle
Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002310-2, del día 18 de junio de 2019, en la cual se señala:

“La Universidad del Valle es una entidad ejecutora de recursos del Sistema General de Regalías “sin situación de fondos” y surgen dudas respecto al momento y el valor a registrar en la cuenta del ingreso por concepto de dichos recursos.

De acuerdo con lo establecido en el numeral 10.2 de la Resolución 470 de agosto 19 de 2016:

“10.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto:

Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará

la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.”

De acuerdo con lo anterior, ¿La entidad ejecutora debe registrar en el ingreso del periodo el valor total que figura en el acuerdo OCAD, aunque la ejecución del proyecto y sus respectivos gastos inicien en un periodo posterior, teniendo en cuenta que estos proyectos se manejan por bienes?

Lo anterior no cumple con el principio de asociación ya que el reconocimiento del ingreso afecta el resultado del ejercicio positivamente en el período en que se registra todo el ingreso y negativamente en el período en el que se registran los gastos.”

Mediante correo electrónico, a solicitud de este Despacho, el consultante aclaró que, la Universidad del Valle actúa como entidad ejecutora de proyectos aprobados por la Gobernación del Valle, con recursos del Sistema General de Regalías. A partir del mes de noviembre de 2017, los nuevos proyectos que sean aprobados, se manejarán “Sin situación de fondos”, es decir, que los dineros para los proyectos serán girados por el Sistema General de Regalías (SGR) a los contratistas o proveedores de los bienes y servicios relacionados con el proyecto, y no a la entidad ejecutora de los recursos.

Así mismo, informó que para algunos proyectos, el producto de la ejecución de los recursos es para la entidad beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle), y en otros proyectos el producto será para de la entidad ejecutora de los proyectos (Universidad del Valle).

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

a. 1.1. Criterio general de reconocimiento

- Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

(...)

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

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

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, el Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), el cual señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1. Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2. Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con el recaudo de la asignación directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional en la cuenta autorizada, la entidad territorial o la Corporación Autónoma Regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía.

Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. El tratamiento contable como transferencia o subvención está relacionado con la entidad receptora de los recursos de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y con la Norma de subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

4.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

5. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN CON RECURSOS DE LAS REGALÍAS DIRECTAS O DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL POR PARTE DE LA ENTIDAD TERRITORIAL U OTRA ENTIDAD QUE HAYA SIDO DESIGNADA

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos de las asignaciones directas o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional, la entidad ejecutora del proyecto de inversión, bien sea la entidad territorial u otra que haya sido designada (siempre que el producto del proyecto vaya a ser suyo y, por ende, va a beneficiarse del potencial de servicio o de los beneficios económicos asociados a los activos obtenidos), reconocerá el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con

contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

(...)“(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

El principio de asociación que trata el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, no aplica para el reconocimiento de ingresos sin contraprestación como es el caso de las transferencias, no obstante si bien este principio establece que el reconocimiento de los ingresos con contraprestación debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, ello no descarta que los ingresos sin contraprestación también puedan tener costos y gastos imputables a los mismos, cuando se generan en cumplimiento del objeto para el cual están destinados, así estos últimos no configuren una compensación a quien efectúa una transferencia o subvención.

Por otra parte, conforme a la normativa vigente del Sistema General de Regalías (SGR) y acorde con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 470 de 2016, el registro contable de los recursos asignados a entidades ejecutoras de proyectos de inversión dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, en cuanto a la definición de cual entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio.

Según lo anotado, los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas:

1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE

REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR,

y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la Universidad del Valle debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la Gobernación del Valle reconocerá contablemente el gasto por transferencia y la Universidad del Valle el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente aplica la Universidad del Valle, toda vez que bajo los lineamientos planteados anteriormente no podrá haber un desfase de períodos contables para efectos del reconocimiento de los ingresos y los respectivos gastos asociados al proyecto, pues siempre habrá correlatividad entre unos y otros, en la medida en que se va ejecutando cada proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR

COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

CONCEPTO No. 20192000030351 DEL 24-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la tarifa de control fiscal en consonancia con lo estipulado en el artículo 137 del PND 2018-2022.

Doctor
JAIME HUMBERTO SANABRIA BRAUSIN
Dirección Financiera
Coordinación Contable
Contraloría General de la República (CGR)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002489-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual solicita se le aclare o confirme, si a raíz de lo estipulado en el artículo 137 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, Ley 1955 de 2019, que establece que la liquidación y recaudo de la tarifa de control fiscal estará a cargo del Ministerio de Hacienda, los registros contables que actualmente se efectúan para el reconocimiento de dicha contribución seguirán siendo los mismos o, al ser el recaudo de dicho concepto una función atribuida al Ministerio, dichos registros cambiarían y de ser así, como deben realizarse.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ley 106 de 1993, establece:

“ARTÍCULO 4o. AUTONOMIA PRESUPUESTARIA. La Contraloría General de la República tendrá autonomía para el manejo, administración y fijación de su presupuesto, en concordancia con la ley orgánica de presupuesto.

Con el fin de desarrollar el presente artículo la Contraloría General de la República cobrará una tarifa de control fiscal a los organismos y entidades fiscalizadas, equivalente a la de aplicar el factor, resultante de la fórmula de dividir el presupuesto de funcionamiento de la Contraloría sobre la sumatoria del valor de los presupuestos de los organismos y entidades vigiladas, al valor de los presupuestos de cada organismo o entidad vigilada.

La tarifa de control fiscal será fijada individualmente para cada organismo o entidad vigilada mediante resolución del Contralor General de la República. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo extractado se debe interpretar teniendo en cuenta lo estipulado en el artículo 137 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, Ley 1955 de 2019, que establece:

“Artículo 137. Tarifa de Control Fiscal. La liquidación y recaudo de la Tarifa de Control Fiscal a la que se refiere el artículo 4° de la Ley 106 de 1993, será de competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a partir de la presente vigencia fiscal.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, preceptúa:

“6.1.1. Activos

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

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

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

Por su parte, el numeral 2.1.3 del Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estipula:

“2.1.3. Cruce de cuentas entre entidades del nivel nacional para el pago de la cuota de fiscalización de la Contraloría General de la República con recursos de la Nación

Las entidades que financian la cuota de fiscalización con recursos de la Nación tienen una obligación por este concepto con la Contraloría General de la República (CGR) y, a su vez, esta última tiene el derecho, que se cruza con la obligación de la entidad, toda vez que, por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, no se realiza flujo de recursos para el recaudo de la cuota, ni para el giro de la misma.

Para el efecto, la CGR registrará el derecho con un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Para cancelar el derecho, a través del cruce de cuentas, debitará la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la entidad contribuyente registrará la obligación con un débito en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Posteriormente, efectuará el cruce de cuentas cancelando el pasivo registrado con un débito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 472203-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El artículo 137 del PND 2018-2022 estipula que la liquidación y recaudo de la Tarifa de Control Fiscal será de competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En este sentido, no será la Contraloría quien liquide dicha tarifa, pero ello no modifica el hecho de que dichos recursos constituyan un ingreso para la CGR, pues tales recursos continúan siendo la fuente de financiación de las actividades misionales de la Contraloría.

Ahora bien, por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, no se realiza flujo de recursos para el recaudo de la tarifa, ni para el giro de la misma, por lo cual, mientras dicha política se mantenga se deberá seguir atendiendo, para efectos de realizar el reconocimiento de la tarifa de control fiscal, lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20192300027171 DEL 19-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aprobación de la depuración contable por parte del Comité Técnico de Sostenibilidad contable. Incorporación de activos fijos. Cargue de cartera por pérdida de beneficios por condonaciones. Corrección de errores de periodos anteriores y reexpresión de estados financieros. Creación de cuentas para efectuar depuración contable de pasivos. Reconocimiento del giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud. Inversiones temporales en los costos de financiación.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de Programa
Municipio de Medellín
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001548-2, el día 11 de abril de 2019, mediante la cual solicita:

“Consulta 1: Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

En el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018 cuyo subtema es la responsabilidad en la aprobación de la depuración y saneamiento contable de la cartera hipotecaria del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP, solicitan aclarar si la responsabilidad en la aprobación de la depuración y saneamiento

contable de la cartera hipotecaria, recae sobre el Representante Legal o la Junta Directiva de la Entidad.

En el caso particular del FONCEP, se concluye que para realizar la depuración de la cartera hipotecaria es necesario un informe de recomendaciones elaborado por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con el que cuenta la entidad, atendiendo a los criterios establecidos en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016 emitida por la CGN y posteriormente, la baja en cuentas deberá ser aprobada por el Director General como máximo directivo de la entidad, toda vez que no se observa ni en las funciones de la Junta Directiva ni en otra norma vigente, que se le asignen a este órgano administrativo, este tipo de competencias.

El Municipio de Medellín mediante Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 adoptó el Manual de Políticas Contables, actualizado según Resolución N°201850099477 de diciembre 27 de 2018, en la parte 1. Políticas Generales, se tiene el siguiente numeral:

4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es un organismo técnico adscrito a la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, que adopta decisiones para que la generación de información contable de la entidad cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable estará integrado por:

- Secretario de Hacienda, quien lo presidirá;
- Subsecretario del área financiera de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Tesorería de la Secretaría de Hacienda;
- Líder de Programa Unidad Jurídica de Hacienda;
- Secretarios de despacho o directores de departamentos administrativos o sus delegados, los subsecretarios de la Secretaría de Hacienda y en el caso de los Fondos de Servicios Educativos, el Subsecretario administrativo y financiero de Educación, con voz y voto en las sesiones donde expongan y argumenten los casos de su competencia que sean presentados al comité para depuración contable;
- El servidor que cumple funciones de contador del Municipio, asistirá a las sesiones con voz, pero sin voto y hará las veces de secretario del comité;

El Comité sesionará con la presencia de la mayoría de sus miembros y las decisiones se tomarán por mayoría simple.

Funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable:

- evaluar los informes para depuración según recomendaciones del área responsable de los procesos o del servidor que cumple funciones de contador del Municipio, y aprobar las partidas que serán objeto de baja o incorporación en la contabilidad del Municipio o de los Fondos de Servicios Educativos, con el fin de evitar que la información contable revele las situaciones detalladas; en el numeral 4.1.1 de la Parte 1 de este manual,
- formular políticas y estrategias para garantizar la implementación de los elementos del control interno contable en el Municipio conforme a los parámetros de la ley y las disposiciones que al efecto expida la Contaduría General de la Nación.

Las depuraciones contables que se realizan por las causales atinentes a fenómenos prescriptivos o de pérdida de competencia por caducidad serán aprobados por el comité, previa recomendación técnica realizada por el área gestora de la renta; sin perjuicio del reconocimiento de la extinción de la obligación que por los citados fenómenos jurídicos, realicen de oficio las áreas correspondientes según las competencias otorgadas mediante disposición legal o normativa especial.

Los casos de depuración contable deberán ser soportados en un documento técnico que contenga los siguientes aspectos:

- antecedentes del saldo objeto de depuración: corresponde al diagnóstico del saldo que es objeto de depuración, las áreas involucradas en el proceso, la normatividad que aplica al hecho económico y el origen del saldo;
- situación real: detalle del análisis realizado a la información recolectada mediante actas de entrevistas, actas de reunión, mesas de trabajo, circulares, búsqueda de documentos en los archivos y otros métodos aplicables; la conciliación de partidas registradas en la contabilidad respecto a los soportes, los hallazgos evidenciados y las conclusiones de cada caso objeto de depuración.

Este ítem permite analizar la calidad de las pruebas y determinar las causales de depuración, según numeral anterior, para justificar la recomendación que se propone al comité técnico de sostenibilidad;

- concepto jurídico y contable que soporta la recomendación: Relaciona la normatividad aplicable al hecho económico objeto de análisis y que fundamenta su depuración, así como la normatividad contable específica del tema;

- recomendación: de acuerdo con los análisis efectuados a las partidas objeto de depuración contable y a la normatividad que le aplica, se proyecta la recomendación que será evaluada por el Comité para determinar el descargue o incorporación en la contabilidad o las acciones a seguir con relación al caso expuesto, así como recomendaciones de control interno contable;

- relación de soportes documentales: se detallan todos los soportes que fueron allegados a la investigación realizada.

- firmas: el documento técnico debe contener como mínimo las firmas de los responsables de su elaboración y el visto bueno del servidor que cumple las funciones de contador del Municipio.

Las decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable se realizarán mediante resoluciones, a la que se adjuntarán los documentos técnicos y servirán de soportes para realizar los registros contables. Dichas resoluciones, suscritas por el presidente y secretario del Comité, serán los actos administrativos mediante los cuales el Comité emite las decisiones.

Pregunta:

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta lo estipulado en el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, se genera la siguiente inquietud:

Se debe corregir el Numeral 4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 por medio del cual se adoptó el Manual de Políticas Contables en relación con los textos resaltados en negrilla, ya que según el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018 de la CGN, el comité es una instancia asesora que recomienda la depuración y su aprobación está a cargo del máximo directivo de la entidad, en nuestro caso el Alcalde. O es válida la delegación dada a través del Decreto 1137 de 2017?

Consulta 2. Incorporación de activos fijos

El Municipio de Medellín en el proceso de actualización de inventarios realiza visitas técnicas a los inmuebles de la Ciudad, encontrando bienes que son propiedad del Municipio o que debe administrar como en el caso de los de uso público y que no están registrados en la contabilidad; pueden ser bienes que en algún momento fueron adquiridos por la entidad o cedidos por alguna persona natural o jurídica y que por su antigüedad no han sido

incluidos en el inventario de propiedades planta y equipo o bienes de uso público e históricos y culturales.

Con el régimen anterior este tipo de situaciones se registraban en la cuenta 3125-Patrimonio público incorporado; la norma actual nos habla de transacciones originadas en recursos recibidos sin contraprestación que se contabilizan en la cuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, para los casos donde el Municipio recibe bienes de otras entidades públicas. Sin embargo, consideramos que esta dinámica contable no es suficiente para incluir el caso expuesto.

Pregunta:

¿Qué subcuenta se debe utilizar como contrapartida en la incorporación de bienes a la contabilidad producto de la actualización de inventarios?

Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

Algunas normas de nivel nacional que autorizaron beneficios tributarios que generaron baja de cartera contemplan que si los contribuyentes entran en mora en determinado periodo, se debe iniciar de manera inmediata el cobro de los valores condonados. El tratamiento dispuesto por la CGN mediante doctrina para la nueva incorporación de la deuda condonada contemplaba la afectación de cuentas del patrimonio.

Pregunta:

¿A partir del 1° de enero de 2018, cuál debe ser la subcuenta contrapartida para el cargue de la cartera por la pérdida del beneficio?

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

En la Resolución 620 de 2015, Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, la dinámica de la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, expresa que esta se debita y se acredita con el menor y mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable, respectivamente.

Así mismo el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, sobre instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, contempla en el numeral 1: ‘Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectará la cuenta capital fiscal.’

Pregunta:

4.1. ¿Si a partir del año 2019, surge corrección de errores de las vigencias 2017 y anteriores en que subcuenta se deben reconocer?

4.2. ¿Para efectos de evaluar la materialidad de los errores de periodos anteriores, que exige la reexpresión retroactiva de la información comparativa, se debe considerar el valor neto de las correcciones (créditos menos débitos) o el valor absoluto (créditos más débitos)?

4.3 Entendemos que la reexpresión solo aplica cuando la corrección de errores corresponda a la vigencia 2018 y siguientes. Es decir, si en el año 2019 y siguientes surgen correcciones de errores de la vigencia 2017 y anteriores, independientemente de su valor, NO generan reexpresión de los estados financieros. ¿Es esta interpretación correcta?

Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

Mediante Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, se incorpora en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el numeral 3.2.15 trata de la depuración contable permanente y sostenible, para lo cual el Municipio de Medellín viene adelantando depuración contable, de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En el análisis de la información a depurar, se va dar de baja entre otros, saldos a favor de beneficiarios por conceptos tributarios para los cuales los contribuyentes perdieron el derecho de solicitar devolución o compensación de acuerdo con la normatividad vigente. Adicionalmente, la depuración contable no solo se refiere a la baja de activos y pasivos sino también a la incorporación de los mismos.

Dado lo anterior, tenemos las siguientes preguntas:

5.1 ¿Para la baja de pasivos resultado de la depuración contable siempre se debe utilizar la subcuenta 480220 Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, independientemente del concepto a depurar? o ¿es posible crear subcuentas para registrar conceptos por baja en cuentas de beneficios a empleados, saldos a favor y otros pasivos en la cuenta 4802-Financieros en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno? o ¿modificar el nombre del código 480220 por Ganancia por baja en cuentas de pasivos?

5.2 ¿Cuáles subcuentas deben utilizarse para la incorporación de activos o pasivos como resultado del proceso de depuración contable?

Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

El artículo 119 de la Ley 1438 de 2011, que expresa: “(...) Los recursos a que se refiere el literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 se destinarán a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales (...). Los recursos del régimen subsidiado destinados por los municipios y distritos a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales, se incrementarán del 0.2% al 0.4%, que serán descontados de los recursos que del Sistema General de Participaciones para Salud se destinen a los subsidios a la demanda o de los recursos de la subcuenta de solidaridad del FOSYGA según la reglamentación que expida el Gobierno Nacional”.

Por su parte, el Decreto 780 de 2016, en su artículo 2.6.1.2.4, establece “(...) Del monto total estimado de recursos destinados al Régimen Subsidiados en cada entidad territorial, el Ministerio de la Protección Social calculará y girará mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud el 0.4% de los recursos, con cargo a la Subcuenta de Solidaridad del FOSYGA”

Teniendo en cuenta lo anterior, el Municipio de Medellín legaliza los giros realizados a la Superintendencia Nacional de Salud por el Ministerio de Salud y Protección Social, como gasto público social afectando la Subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S. Por su parte, la Superintendencia registra este ingreso como una tasa en la Subcuenta 411101-Tasas, generando saldo por conciliar en operaciones recíprocas, toda vez que la Subcuenta utilizada por el Municipio para reconocer el gasto, no es objeto de reporte.

Según circularización de operaciones recíprocas con la entidad, manifiestan: “(...) comedidamente solicito revisar el artículo 98 de la Ley 488 de 1998 donde dispone que las entidades de derecho público entre otras cancelarán una tasa anual destinada a garantizar el cumplimiento o desarrollo de las funciones propias de la Superintendencia respecto de tales entidades. Es decir se indica que es una tasa (...)”

Pregunta:

¿Es correcta la Subcuenta utilizada por el Municipio de Medellín (550210-Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S) para el reconocimiento del gasto por los recursos transferidos a la Superintendencia Nacional de Salud, considerando que estos

proviene de los recursos del Sistema General de Participaciones? ¿De no ser así, qué cuenta contable se debe utilizar para el reconocimiento de este gasto?

Consulta 7. Política de costos de financiación.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno contemplan en el numeral 18.2. Medición de los costos de financiación lo siguiente: “Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los **rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.**” Negrilla fuera de texto.

Pregunta:

¿Para la aplicación de esta norma, se debe considerar como inversión temporal los recursos entregados en administración a mandatarios pendientes de ejecutar, con el fin de deducir de los costos de financiación los rendimientos reintegrados al Municipio por parte de los mandatarios? O ¿sólo se reducen los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de los fondos de empréstitos que aún permanecen en la tesorería municipal, pendiente de entregar a los contratistas?”

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

CONSIDERACIONES

Consulta 1. Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El artículo 6º Responsabilidad del Control Interno, de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, define: “El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos”.

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“Artículo 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

r) Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece:

“ARTÍCULO 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

ARTÍCULO 4º. Los responsables del Informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera del texto)

El anexo de esta resolución, señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así:

“1.1 Definición del control interno contable

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

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo

definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

El numeral 4.1.2. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, parte 1. Políticas Generales del Manual de Políticas Contables, del Manual de Políticas Contables del Municipio de Medellín, adoptado mediante Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 y actualizado según Resolución N°201850099477 de diciembre 27 de 2018, establece:

“4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es un organismo técnico adscrito a la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, que adopta decisiones para que la generación de información contable de la entidad cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable estará integrado por:

- Secretario de Hacienda, quien lo presidirá;
- Subsecretario del área financiera de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Tesorería de la Secretaría de Hacienda;
- Líder de Programa Unidad Jurídica de Hacienda;
- Secretarios de despacho o directores de departamentos administrativos o sus delegados, los subsecretarios de la Secretaría de Hacienda y en el caso de los Fondos de Servicios Educativos, el Subsecretario administrativo y financiero de Educación, con voz y voto en las

sesiones donde expongan y argumenten los casos de su competencia que sean presentados al comité para depuración contable;

- El servidor que cumple funciones de contador del Municipio, asistirá a las sesiones con voz, pero sin voto y hará las veces de secretario del comité; (...)

El Comité sesionará con la presencia de la mayoría de sus miembros y las decisiones se tomarán por mayoría simple. (...)

Las decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable se realizarán mediante resoluciones, a la que se adjuntarán los documentos técnicos y servirán de soportes para realizar los registros contables. Dichas resoluciones, suscritas por el presidente y secretario del Comité, serán los actos administrativos mediante los cuales el Comité emite las decisiones.” (Subrayado fuera del texto)

Mediante el concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación y dirigido al Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP, se concluyó:

“Atendiendo a lo dispuesto en el anexo de dicha resolución, en la definición del control interno contable se establece que, la determinación del proceso se encuentra bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, pero su aplicación estará a cargo de los jefes de cada dependencia, con el fin de garantizar que la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

Para ello, la entidad debe contar con herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, dentro de las cuales puede recurrir a un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como instancia asesora, o aquellas que se encuentren sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio, que permitan la permanente depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Por tanto, en el caso particular del FONCEP, para realizar la depuración de la cartera hipotecaria es necesario un informe de recomendaciones elaborado por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, con el que cuenta la entidad, atendiendo a los criterios establecidos en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución 193 de 2016, emitida por la CGN y posteriormente, la baja en cuentas deberá ser aprobada por el Director General como máximo directivo de la entidad, toda vez que no se observa ni en las funciones de la Junta Directiva ni en otra norma vigente, que se le asignen a este órgano administrativo, este tipo de competencias. No obstante, en atención a la naturaleza de la cartera objeto de depuración, es pertinente que la entidad evalúe la

necesidad de realizar las acciones e investigaciones a que haya lugar, para determinar las eventuales responsabilidades.”

Consulta 2. Incorporación de activos fijos

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.”

Así mismo, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los activos, establece:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

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

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

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...)

16. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

17. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. A falta de este, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

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

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

7. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación. (...)

11. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo,

propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

12.2. Medición Inicial

7. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

8. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de los bienes históricos y culturales.

9. Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

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

(...)

15. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

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

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia

se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.

(...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus

condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme. (...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

Mediante el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se definió la Relevancia como Característica fundamental, de la siguiente manera:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

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

“4.2.3. Comprensibilidad

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable del sector público, las entidades de gobierno y las actividades económicas, quienes revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos. (...)

6.1.2. Pasivos

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

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

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. (...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio. (...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.”
(Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)

2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos. (...)

2511 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos. (...)

2514 BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.

- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad. (...)

48 OTROS INGRESOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el valor de los ingresos de la entidad que, por su naturaleza, no son susceptibles de clasificarse en algunos de los demás grupos definidos.

4802 FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.

4808 INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos." (Subrayado fuera del texto)

Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

El inciso 2 del literal e) del artículo 13º de la Ley 1122 de 2007 por la cual se hacen algunas modificaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, se establece:

“ARTÍCULO 13. FLUJO Y PROTECCIÓN DE LOS RECURSOS. Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas:

e) Los municipios y distritos destinarán hasta el 0,4% de los recursos del régimen subsidiado, para financiar los servicios de interventoría de dicho régimen. La interventoría sólo podrá ser contratada con entidades previamente habilitadas departamentalmente y del Distrito Capital, a través de concursos de méritos, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de la Protección Social.

Adicionalmente, los municipios y distritos destinarán el 0,2% de los recursos del régimen subsidiado a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley;” (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011 por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 119. RECURSOS PARA FORTALECER LAS FUNCIONES DE INSPECCIÓN VIGILANCIA Y CONTROL. Los recursos a que se refiere el literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 se destinarán a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, por primera vez, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos del régimen subsidiado destinados por los municipios y distritos a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección vigilancia y control en las entidades territoriales, se incrementarán del 0.2% al 0.4%, que serán descontados de los recursos que del Sistema General de Participaciones para Salud se destinen a los subsidios a la demanda o de los recursos de la subcuenta de Solidaridad del Fosyga, según la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 16 del Decreto 971 de 2011 por medio del que se define el instrumento a través del cual el Ministerio de la Protección Social girará los recursos del Régimen Subsidiado a las Entidades Promotoras de Salud, se establecen medidas para agilizar el flujo de recursos entre EPS e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 16. Recursos para la inspección, vigilancia y control. Del monto total estimado de recursos destinados al Régimen Subsidiado en cada entidad territorial, el Ministerio de la Protección Social calculará y girará mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud el 0.4% de los recursos, con cargo a la Subcuenta de Solidaridad del Fosyga.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.1.4. Ingresos, del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, define:

“6.1.4. Ingresos

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

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

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, la Norma de Ingresos sin contraprestación incluida en las Normas para Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“55 GASTO PÚBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

(...)

5502 SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, incluye el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados

para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 7. Política de costos de financiación.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.

18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos, los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como periodo sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos.

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

18.2. Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.

6. Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos por financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.

7. No harán parte de este cálculo, los fondos y costos por financiación que se hayan asociado específicamente a un activo apto. El valor de los costos de financiación que la entidad capitalice durante el periodo, no excederá el total de costos de financiación incurridos durante ese mismo periodo.

8. Cuando el valor en libros o el costo final del activo al cual se le han capitalizado costos de financiación exceda su valor recuperable, su valor neto de realización, o su costo de reposición (según corresponda), se reducirá el valor en libros o se dará de baja el activo de acuerdo con las exigencias de las normas correspondientes. En ciertos casos, el valor reducido o dado de baja se recuperará y se podrá reponer de acuerdo con las normas que correspondan.

18.3. Inicio de la capitalización de los costos de financiación

9. La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumpla por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones: incurra en costos relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción del activo; incurra en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias en la preparación del activo para el fin previsto.

10. Los desembolsos relativos a un activo incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, transferencias de otros activos o asunción de pasivos que devenguen intereses. El valor de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo. La entidad podrá usar el valor en libros promedio del activo (incluyendo los costos de financiación capitalizados anteriormente) durante un periodo como una aproximación de los desembolsos a los que se les aplique la tasa de capitalización en ese periodo.

18.4. Suspensión de la capitalización de los costos de financiación

11. La entidad suspenderá la capitalización de los costos de financiación durante los periodos en los que se haya interrumpido el desarrollo de las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, siempre que dicha interrupción se extienda de manera significativa en el

tiempo. Durante este periodo de interrupción, los costos de financiación se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Sin embargo, la entidad no suspenderá la capitalización cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo para el uso previsto.

18.5. Finalización de la capitalización de los costos de financiación

12. La capitalización de los costos de financiación finalizará cuando se completen todas, o prácticamente todas, las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, según corresponda. Por lo tanto, los costos por financiación posteriores en que incurra la entidad, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

13. Cuando la entidad complete la construcción de un activo por partes y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúe la construcción de las restantes, la entidad cesará la capitalización de los costos de financiación una vez estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias en la preparación de esa parte para el uso previsto.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Consulta 1. Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El proceso que deben desarrollar permanentemente las entidades de gobierno en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible, corresponde a lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993 y en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, a fin de presentar el informe de evaluación del control interno contable en las fechas y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación.

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable referido, estipula que la entidad debe elaborar manuales donde se establezcan políticas, procedimientos y además, donde se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En consonancia con lo anterior, la definición del control interno del artículo 6º de la Ley 87 de 1993 y del numeral 1.1 del Procedimiento mencionado, establece que la determinación de dicho proceso se encuentra bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y su aplicación a cargo de los jefes de cada dependencia, quienes deben contar con herramientas de mejora y sostenibilidad de la información financiera dentro de las cuales se incluye el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una instancia asesora.

Sin embargo, aun cuando en el concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, emitido por la CGN se estableciera la necesidad de un informe de recomendaciones elaborado por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, para la realización de la depuración de la cartera hipotecaria y posteriormente, la baja en cuentas debía ser aprobada por el Director General como máximo directivo de la entidad, toda vez que no se observó ni en las funciones de la Junta Directiva ni en otra norma vigente, que se le asignen a este órgano administrativo este tipo de competencias, ello no obsta para que dentro de las competencias del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, se puedan delegar funciones del representante legal o máximo directivo de la entidad, aclarando que aun cuando se señalen los integrantes y funciones del Comité, sin que con ello se exima de la responsabilidad del control interno al representante legal o máximo directivo del Municipio, así como los jefes de cada dependencia.

Consulta 2. Incorporación de activos fijos

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, un activo es un recurso controlado por la entidad por el resultado de un evento pasado, del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control de este, implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener un potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

Para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, se debía aplicar el Instructivo 002 de 2015 por una única vez durante el primer periodo de aplicación, por lo cual, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, bienes de uso público y bienes históricos y culturales no es modificable con posterioridad.

En este sentido, si en la preparación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 existían bienes que cumplían los requisitos para ser reconocidos como activos, pero no fueron incorporados contablemente, esto constituye un error por omisión de información que no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las

características cualitativas de la información financiera y en consecuencia, la entidad deberá evaluar el momento en el cual ha contado con el control de los bienes.

1. Control de bienes previo a la realización de saldos iniciales a 1º de enero de 2018.

Si se determina que el control de los bienes derivaba de una situación anterior al 1º de enero de 2018, el tratamiento contable para la corrección se realizará de acuerdo con las alternativas de medición escogidas por el Municipio en dicho momento:

1.1. Propiedades, planta y equipo y bienes de uso público medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, ajustando las cuentas correspondientes del activo y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Así mismo, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

1.2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, bienes de uso público medidos a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado y los bienes históricos y culturales medidos a la segunda alternativa, es

decir, al valor de mercado o al costo de reposición, valores determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018.

La corrección de errores se efectúa calculando la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno.

Además, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

2. Control de bienes entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

Ahora bien, si el Municipio determina que el control de los bienes derivaba de una situación ocurrida entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, el tratamiento contable para la corrección se realizará de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Ingresos de transacciones sin contraprestación y Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo tanto, si estos bienes fueron obtenidos por el municipio a través de transacciones con contraprestación, para su reconocimiento estos deberán incorporarse al costo de la fecha en la cual fueron adquiridos reconociendo mediante un débito en las cuentas y

subcuentas respectivas del activo, y un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas a la obligación derivada de la transacción.

En el caso de que estos bienes fueran obtenidos a través de transacciones sin contraprestación, se deberá determinar si estos se encuentran sometidos a condiciones, en tanto que si se constituye un ingreso por transferencia no condicionada, la incorporación de dichos activos se realizará al por el valor de mercado, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual lo tenía registrado la entidad cedente, valores determinados en la fecha en que se recibieron los bienes, reconociendo mediante un débito en las cuentas y subcuentas respectivas del activo, y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En caso contrario, en el que los bienes recibidos se encontrarán sujetos a condiciones estipuladas por la entidad cedente, deberán incorporarse dichos activos por el valor de mercado, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual lo tenía registrado la entidad cedente, valores determinados en la fecha en que se recibieron los bienes, reconociendo mediante un débito en las cuentas y subcuentas respectivas del activo, y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En consecuencia de lo anterior, se deberá establecer si sobre las condiciones estipuladas que originaron el registro del pasivo diferido se han cumplido, con el fin de determinar la amortización correspondiente, para lo cual, la amortización correspondiente al año 2018 se reducirá mediante un débito a la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y se acreditará por el mismo valor la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La amortización que se efectúe durante el periodo en el cual se corrige el error, impactará directamente el resultado del periodo en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En cualquier circunstancia, el Municipio deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para

la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, un activo es un recurso controlado por la entidad por el resultado de un evento pasado, del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Así mismo, se establece que la baja en cuenta de estas cuentas por cobrar atenderá al momento en el que los derechos expiren, se renuncien a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. En este sentido, frente a las normas que autorizaron beneficios tributarios para reducir el valor adeudado por los contribuyentes, y en las cuales se contempló una condición en la cual, si estos deudores entraban en mora en determinado momento este beneficio se perdía, el Municipio no debió ejecutar la baja en cuentas hasta tanto se cumpliera dicha condición, en atención a que aún existía incertidumbre frente a la fecha de pago de dichos valores.

Por lo tanto, previo a la reincorporación de las cuentas por cobrar y atendiendo a la definición de activo señala por el Marco Conceptual, el Municipio deberá evaluar si sobre estas se espera recibir un flujo de efectivo. En caso negativo, no realizará el reconocimiento de dichas cuentas y únicamente revelará el hecho; si realizado el análisis el Municipio determina que recibirá un flujo de efectivo por estos, deberá incorporar los mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4105-IMPUESTOS, cuando estos hacen parte del mismo periodo contable, en tanto que los ingresos se realizaron en ejercicios anteriores, la incorporación será con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y

ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, para lo cual verificará, por lo menos al final del periodo contable, la existencia de indicios de deterioro, el cual corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).

En todo caso, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

4.1. ¿Si a partir del año 2019, surge corrección de errores de las vigencias 2017 y anteriores en que subcuenta se deben reconocer?

Dado que el 2017 fue el último año de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los errores que se detecten en aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de ahora en adelante, correspondientes a omisiones o inexactitudes, incurridas en el año 2017 o anteriores, que debieron corregirse con ocasión de la determinación de los Saldos iniciales a 1º de enero de 2018, serán subsanados de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, impactando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las cuentas de los activos y pasivos afectados por el error.

En todo caso, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los

activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

4.2. ¿Para efectos de evaluar la materialidad de los errores de periodos anteriores, que exige la reexpresión retroactiva de la información comparativa, se debe considerar el valor neto de las correcciones (créditos menos débitos) o el valor absoluto (créditos más débitos)?

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, se observa que la CGN no realiza la definición de los parámetros para la determinación de la materialidad de los elementos de los estados financieros de las diferentes Entidades, sino que por su parte señala el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios; definiendo así, que la materialidad es un aspecto de la relevancia en función de las especificidades de la Entidad, que está basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero.

La materialidad debe interpretarse como la importancia o relevancia que tiene una partida, un hecho económico, una cuenta o un elemento de los estados financieros; lo cual también puede interpretarse como el mérito relativo, trascendencia o significado sustancial que puedan tener éstos en la información contable de una entidad.

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a potenciales usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Como consecuencia de ello, será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma

importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, según la cuantía, la naturaleza y la función de cada partida, magnitud, elemento o hecho económico.

4.3 Entendemos que la reexpresión solo aplica cuando la corrección de errores corresponda a la vigencia 2018 y siguientes. Es decir, si en el año 2019 y siguientes surgen correcciones de errores de la vigencia 2017 y anteriores, independientemente de su valor, NO generan reexpresión de los estados financieros. ¿Es esta interpretación correcta?

Tal y como se mencionó en la respuesta a la pregunta 4.1, cuando en el año 2019 se detectaron errores de años anteriores al 2017, se debe evaluar si estos afectaron la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, que serán subsanados de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, impactando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las cuentas de los activos y pasivos afectados por el error. Así mismo, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros de acuerdo con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

En caso de que estos errores no afectaran los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, por las diferencias de criterios entre el Régimen de Contabilidad Pública precedente y el Marco Normativo aplicable, no corresponderá a realizar ajuste bajo la aplicación de este último.

Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

5.1 ¿Para la baja de pasivos resultado de la depuración contable siempre se debe utilizar la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, independientemente del concepto a depurar? o ¿es posible crear subcuentas para registrar conceptos por baja en cuentas de beneficios a empleados, saldos a favor y otros pasivos en la cuenta 4802-Financieros en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno? o ¿modificar el nombre del código 480220 por Ganancia por baja en cuentas de pasivos?

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, una cuenta por pagar se dejará de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero, calculando la diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, la cual se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando la diferencia dé origen a un ingreso, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, para la baja

en cuentas de las cuentas por pagar señaladas en el Grupo 24, que incluye entre otras las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, se destinó la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

De igual forma, el catálogo destinó la subcuenta 480222- Ganancia por baja en cuentas de préstamos por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, para efectuar la baja en cuentas del Grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Ahora bien, en atención a que existen ingresos que no se encuentran clasificados en otras cuentas, para las obligaciones derivadas de beneficios a los empleados a corto plazo como los salarios, la cuenta del ingreso que deberá afectarse será la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y, para las obligaciones derivadas de las mesadas pensionales, se afectará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los casos planteados en su consulta deberán registrarse de conformidad con los anteriores parámetros. En caso de requerirse mayor nivel de detalles, podrán hacer las desagregaciones que estimen convenientes a nivel de auxiliares.

5.2 ¿Cuáles subcuentas deben utilizarse para la incorporación de activos o pasivos como resultado del proceso de depuración contable?

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos como recursos controlados por la entidad por el resultado de un evento pasado, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

Así mismo, estipula que un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados que para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. Para evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación, en tanto si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. En este sentido, cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, se considera que existe una obligación presente.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, estipula que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar gestiones administrativas para la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. De manera que este numeral solo establece la desincorporación de activos y pasivos, que efectivamente, y entre otras circunstancias, no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

Por lo tanto, si la entidad determina la existencia de activos y pasivos que no se encuentran reconocidos en sus estados financieros, se debe establecer el momento en el cual correspondían efectivamente a derechos, bienes u obligaciones para la entidad, con el fin de incorporarlos a los estados financieros.

Así, si a 1º de enero de 2018 ya representaban un activo o un pasivo, la medición de estos deberá atender a lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, afectado cada una de las subcuentas y cuentas del grupo de activos o pasivos afectados por el error y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si por el contrario, el Municipio determina que un bien, derecho u obligación constituyó un activo o un pasivo durante el año 2018 pero fue omitido su reconocimiento, se atenderá a lo dispuesto en la Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicable a Entidades de Gobierno, para cada grupo de activos o pasivos, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual modo, en concordancia con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

Conforme con la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contemplada en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en este se representan los recursos destinados por una entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas, como lo son salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable,

vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, además de aquellos orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población. Por lo tanto, de conformidad con las disposiciones legales es incorrecto el uso de la subcuenta 550210- Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S, por parte del Municipio, para el reconocimiento del gasto por los recursos transferidos a la Superintendencia Nacional de Salud.

Para determinar el tipo de gasto que se originaría en el giro de los recursos a la Superintendencia Nacional de Salud, se debe establecer el tipo de ingreso que consituye para esta última.

De acuerdo con la Norma de Ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estos corresponden a los recursos monetarios o no monetarios que reciba una entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Dentro de estos se encuentran los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Las retribuciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

Ahora bien, el inciso 2º del literal e), del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 determinó que los municipios y distritos deben destinar el 0,2% de los recursos del Régimen Subsidiado a la Superintendencia Nacional de Salud, para que este ejerza las funciones de inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales, porcentaje que aumentó a 0,4% por el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011.

Por lo anterior, dadas las disposiciones establecidas en el párrafo anterior, estos recursos girados a la Superintendencia Nacional de Salud atienden a la definición de los ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como específicamente a la de retribuciones, por lo cual el valor de los recursos que se determine deben ser girados a la Superintendencia, deberán registrarse mediante un débito la subcuenta 512010-Tasas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Consulta 7. Política de costos de financiación.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los costos de financiación son aquellos valores en los que se incurren, por fondos que se han tomado prestados. Estos costos pueden ser reconocidos como un mayor valor de los activos, en tanto estén directamente relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto, entendido como aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado.

En este sentido, cuando estos fondos que originan los costos de financiación puedan asociarse específicamente a un activo apto, la entidad podrá capitalizar el valor de dichos costos, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos, es decir, que con independencia del título que reciba la inversión temporal si los recursos que se tomaron prestados se van a destinar en su totalidad a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto, los rendimientos que de estas inversiones se reciban, deducirá los costos de financiación capitalizados.

Ahora bien, en el caso de que los fondos se obtuvieran a través de préstamos genéricos, es decir, que no se apliquen en su totalidad a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto específico, los rendimientos de las inversiones temporales que se realicen con dichos recursos no serán susceptibles a deducir los costos de financiación capitalizados.

Por lo anterior, en atención a su pregunta, tanto los rendimientos generados por los recursos entregados en administración a mandatarios pendientes por ejecutar, como los fondos de empréstitos que aún pertenecen a la tesorería municipal y generan rendimientos por su tenencia, se deducirán de los costos de financiación, siempre y cuando dichos recursos se destinen únicamente a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto específico.

CONCEPTO No. 20192000031341 DEL 05-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de la cartera relacionada con el impuesto de alumbrado público

Doctora
ALID MARÍA LINDARTE RINCÓN
Área de Contabilidad
Alcaldía de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002381-2, del día 17 de junio de 2019, en la cual se señala:

“Con el ánimo de obtener claridad frente al procedimiento de registro contable de la Cartera relacionada con el Alumbrado Público, me permito comentar la situación presentada con este impuesto en el Municipio de Bucaramanga, así:

El Alumbrado Público es un impuesto que se cobra por el servicio de iluminación de vías públicas, parques públicos y demás espacios libres de circulación; su cobro va dirigido a los usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica y los responsables del recaudo son las empresas prestadoras del servicio público de energía domiciliaria en el Municipio de Bucaramanga.

Por ser un Impuesto, el Municipio de Bucaramanga debería realizar la Liquidación Oficial del mismo o Acto Administrativo de determinación del impuesto.

Con el mecanismo del Acuerdo 012 de 2010, se permitía a las empresas prestadoras de servicio de energía incluir la Liquidación mensual del impuesto de Alumbrado Público y realizar su recaudo, en virtud del nexo causal que guarda los dos servicios, sin embargo, por situaciones jurídicas del Acuerdo Municipal No. 012 de 2010, fue declarado nulo el artículo 2° que le permitía a las empresas prestadoras de servicios de energía, el recaudo del mismo.

Con base en lo descrito anteriormente, la consulta que estamos realizando se refiere a cuestionar lo siguiente:

- Cuál sería la información que le permite al área contable aplicar las etapas del proceso contable como son: el reconocimiento, identificación, clasificación, medición inicial, registro, revelación y presentación de Estados Financieros, entendiendo que la administración no posee las bases de los contribuyentes, una liquidación oficial o un acto administrativo que le permita reconocer estos valores mes a mes?
- De acuerdo a una auditoría realizada por la Contraloría Municipal de Bucaramanga, determinaron que “no hay ninguna razón en la mecánica contable que induzca a que la cartera reportada por la ESSA mes a mes no sea incluida en los Estados Financieros”. Esta información es un documento soporte oficial para el registro de este impuesto, entendiendo que el área contable llega una relación con valores globales, sin la identificación de todos los Terceros y quien reporta la información no se constituye en el Deudor, pues es el medio por el cual la entidad recauda este impuesto?
- Si aún no se cuenta con el procedimiento y la información totalmente definidos, es prudente llevar estas partidas en cuentas de orden por efecto de mantener un control sobre las mismas?
- Cuál sería el procedimiento que le permita al Municipio de Bucaramanga reconocer un derecho cierto, medible y exigible de este impuesto de Alumbrado Público en sus Estados Financieros?”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 97 de 1913, que dió autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales, establece:

“Artículo 1. ° El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

a) El de expendio a los consumidores de los licores destilados. Se exceptúa el alcohol desnaturalizado que se destine a objetos industriales.

b) Impuesto sobre el consumo de tabaco extranjero, en cualquier forma.

c) Impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de ríos y arroyos, dentro de los términos municipales, sin perjudicar el laboreo legítimo de las minas y el aprovechamiento legítimo de las aguas.

d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Ley 84 de 1915, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4ª y 97 de 1913, prescribe:

“Artículo 1°. Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que le confiere el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913:

A) Las que le fueron conferidas al municipio de Bogotá por el artículo 1° de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales les hayan concedido o les concedan en lo sucesivo a dichas atribuciones.

B) Reservarse el nombramiento de los empleados municipales creados por los mismos Consejos, en los que se refiere a los ramos de vías de comunicación, fomento e higiene pública, excepto aquellos que por razón de sus funciones tengan el carácter de agentes del Gobernador.” (Subrayados fuera de texto)

Con la Ley 1819 de 2016, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, se decreta:

“Artículo 351. Límite del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. En la determinación del valor del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

Artículo 352. Recaudo y facturación. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas

de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto 943 del 2018, emitido por el Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural de la República de Colombia, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, establece:

“Artículo 4°. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: "ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2.- Prestación del Servicio.- Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable. De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.” (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo Municipal 004 de diciembre 22 de 2008, emitido por el Concejo de Bucaramanga, por el cual se expide el Estatuto Tributario del Municipio de Bucaramanga, determina:

“Artículo 107. Sujeto activo. Es el Municipio de Bucaramanga y en el radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

Artículo 111. Liquidación del Impuesto de Alumbrado Público. La Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga mediante liquidación oficial, determinará para cada usuario en periodos mensuales el impuesto de alumbrado público.

Artículo 112. Mecanismo de Recaudo. El Municipio de Bucaramanga es el responsable por la administración del impuesto de alumbrado público, no obstante El Secretario de Hacienda podrá celebrar convenios con las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarias, prestadoras del servicio de energía eléctrica, como agentes de recaudo, con el fin de que estas cobren el Impuesto que figure en la Liquidación Oficial practicada por la Secretaría de Hacienda, y que será enviada conjuntamente con las facturas del servicio de energía eléctrica.

El Acuerdo 012 del 30 de junio de 2010, emitido por el Concejo Municipal de Bucaramanga, y por medio del cual se modifica la estructura de recaudo del impuesto al servicio de alumbrado público, establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO: Modifíquese el artículo 108 del acuerdo 44 de 2008, así:

Responsables del recaudo del Impuesto del Servicio de alumbrado público. Las empresas prestadoras del respectivo servicio de energía domiciliaria en el Municipio de Bucaramanga, serán responsables del recaudo del impuesto al servicio de alumbrado público, de los usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, de forma mensual. El valor del impuesto se recaudará conjuntamente con el servicio de energía.”

El proyecto de acuerdo 011 de 2019, emitido por el Concejo Municipal de Bucaramanga, por el cual se adopta el Impuesto de Alumbrado Público conforme a lo señalado en la Ley 1819 de 2016, señala:

“Artículo 5. Sujeto Activo: El Municipio de Bucaramanga es el sujeto activo del impuesto de alumbrado público que se causen en su jurisdicción y en el radican las potestades tributarias de administración, gestión, control, fiscalización, investigación, liquidación, discusión, recaudo, devolución, compensación, cobro e imposición de sanciones de los mismos.

Artículo 6. Periodo gravable: El periodo gravable del impuesto de alumbrado público es:

Mensual para los usuarios de energía eléctrica por el consumo mensual de energía como: servicio público domiciliario, autogeneración o cogeneración.

Anual para los propietarios, tenedores o poseedores de inmuebles ubicados dentro de la jurisdicción del Municipio de Bucaramanga cuando no sean usuarios del servicio de energía el periodo gravable y está comprendido entre 1 de enero y el 31 de diciembre del respectivo año.

(...)

Artículo 10. Agentes recaudadores del impuesto. Las empresas sean estas generadoras o comercializadoras, que tengan la calidad de empresa de servicios públicos como cualquiera otra prestadora de servicios de energía en el Municipio, actuarán como agentes recaudadores del impuesto de alumbrado público de los usuarios del servicio de energía eléctrica, de forma mensual.

El valor del impuesto se recaudará conjuntamente con el servicio de energía.

Parágrafo Primero. La Secretaría de Hacienda conforme a las facultades de fiscalización previstas en el presente Acuerdo Municipal, podrá revisar las actividades de recaudo y facturación efectuadas por las empresas prestadoras del servicio de energía, quienes responderán por los dineros dejados de liquidar.

(...)

Artículo 11. Declaración y pago. Los agentes recaudadores de que trata el artículo 8 de este Acuerdo Municipal declararán y pagaran mensualmente el impuesto de alumbrado público que hayan recaudado en los plazos y lugares que señala la Secretaría de Hacienda Municipal.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, indica en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

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

De otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en las siguientes normas:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán

como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, expedida mediante la Resolución N° 525 de 2016, y modificada en el numeral 3.2 por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

“2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica o extingue algún elemento de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, determina en los siguientes numerales:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. La presentación oportuna y con las características requeridas

por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Es necesario precisar que:

Según las disposiciones de las Leyes 97 de 1913, 84 de 1915 y 1819 de 2016, los Concejos Municipales y Distritales podrán adoptar libremente el impuesto de alumbrado público.

Ahora bien, el Municipio de Bucaramanga actúa como sujeto activo del impuesto de alumbrado público que se cause en su jurisdicción, y sobre el radican las potestades tributarias de administración, gestión, control, fiscalización, investigación, liquidación, discusión, recaudo, devolución, compensación, cobro e imposición de sanciones.

Para la liquidación del impuesto, se ha establecido que los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación del servicio, para lo cual deberán realizar un estudio técnico tomando como referencia la metodología establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

Una vez se hayan establecido los valores a recaudar, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga mediante la liquidación oficial ordenada en el artículo 111 del Acuerdo Municipal 004 de 2008, determinará para cada usuario en periodos mensuales el impuesto de alumbrado público.

Respecto al recaudo del impuesto de alumbrado público, este estará en cabeza de las empresas generadoras o comercializadoras, que tengan la calidad de empresa de servicios públicos, como cualquier otra prestadora de servicios, quienes lo cobrarán conjuntamente con el servicio de energía, con una periodicidad mensual.

Bajo este contexto, se procede a dar respuesta a los interrogantes de su consulta, así:

El impuesto de alumbrado público constituye por Ley, una renta de los Municipios y Distritos, estos últimos por expresa disposición, tienen la responsabilidad de suministrar el servicio de alumbrado público, el cual se podrá prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el recaudo de dicho impuesto deberá destinarse a la prestación, mejora, modernización y ampliación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

Ahora bien, el reconocimiento del impuesto de alumbrado se realizará en cumplimiento del principio de devengo, y de los requerimientos de la norma de Cuentas por Cobrar e Ingresos de Transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, si la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través del efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y surge un derecho de cobro determinado en las declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Municipio de Bucaramanga deberá reconocer un activo y un ingreso en los Estados Financieros.

En consecuencia, la liquidación oficial proferida por la Secretaría de Hacienda, en donde se determina para cada usuario en periodos mensuales el valor del impuesto de alumbrado público a recaudar, de conformidad con el artículo 351 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 111 del Acuerdo Municipal 004 de diciembre 22 de 2008, constituye la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por impuestos en los Estados Financieros y aplicar las etapas del proceso contable.

Expedida la liquidación oficial y antes de quedar en firme, se registrará mediante un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes por contra, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cuando la liquidación oficial se encuentre en firme, la entidad deberá debitar la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305- IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditar la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 4105- IMPUESTOS, por el valor que la Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga haya determinado para cada usuario en la liquidación oficial; alternamente deberá reversar el registro en cuentas de orden anteriormente indicado.

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de las empresas recaudadoras, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando las empresas recaudadoras efectúen el giro de los recursos, el Municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En ese sentido, la entidad deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable, y definirlos para asegurar el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Por lo anterior, se debe tener en cuenta que el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Para el cumplimiento de lo anterior, la entidad deberá adoptar los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal.

CONCEPTO No. 20192000031441 DEL 06-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registros en subcuentas “otros” Depuración de cuentas por cobrar antiguas.

Doctor
 LUIS EDUARDO QUEMBA GONZALEZ
 Coordinador de Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Trabajo
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002539-2 del 11 de julio de 2019 en la cual consulta:

Teniendo en cuenta el Informe de la Auditoría Financiera efectuada al Ministerio del Trabajo de la vigencia 2018 por parte de la Contraloría General de la República, me permito hacer referencia al siguiente hallazgo:

HALLAZGO 6. Subcuentas “Otros” (A) dice:

“(..) El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación Numeral 11, Capítulo II, Título III, indica:

11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS” Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelada en las subcuentas denominadas “Otros” de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”: No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la

Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente.”

“(…)

La Resolución 620 de 2015 (Actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 598 y 625 de 2017) que contiene el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno describe la siguiente cuenta así:

(…)

Los saldos de las subcuentas “131190-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios” (Sic) y “138490-Otras cuentas por Cobrar” reportadas en la información financiera del Ministerio del Trabajo a 31 de diciembre de 2018 superan el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte y representan el 23.7% del valor total de los saldos de la cuenta mayor “13-Cuentas por Cobrar”.

(…)

El registro a 31 de diciembre de 2018 de la subcuenta 131190 denominada “Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios” (Sic), representa el 53,7% de la cuenta principal “1311. Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios (...)

Lo anterior, teniendo en cuenta que el saldo a 31 de diciembre de 2018 corresponde a subsidios pagados pendientes por reintegrar de Colpensiones al Fondo de Solidaridad Pensional por concepto de aquellos beneficiarios que no cumplieron con los requisitos del Programa de Aporte en Pensión y afectan sus semanas acreditadas, toda vez que, Colpensiones informa que se está a la espera de la autorización del Ministerio del Trabajo y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para realizar el cruce de cuentas e iniciar el proceso de recuperación de saldos, por lo tanto, se solicita las indicaciones correspondientes sobre la antigüedad de las cuentas de cobro y atendiendo a la Resolución 533 del 08 de Octubre de 2015 y, al Instructivo 002 de la misma fecha de la Contaduría General de la Nación; por medio del cual se imparten instrucciones para la transición al Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, se debe aplicar el numeral 1.1.2 Cuentas por cobrar literal c)., dado que la antigüedad en su mayoría viene desde el año 2014.”

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas Público de la Contaduría General de la Nación, para entidades del Gobierno no existe una cuenta contable que se asimile a lo requerido por la norma, por lo tanto, le solicitamos muy amablemente a la Contaduría General de la

Nación (Área de Asistencia y Apoyo Técnico), la creación de una cuenta contable que se adapte a tal fin.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015, establece:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. “(Subrayados fuera de texto)

El numeral 6.4 del mismo Marco conceptual, señala lo siguiente:

“6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

20 La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).

Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. (...)” (subrayado fuera del texto).

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

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala lo siguiente:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

En primer lugar, es necesario precisar que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación Numeral 11, Capítulo II, Título III, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Por tanto, a partir del 01 de enero de 2018, las entidades de gobierno deben aplicar lo dispuesto en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que hacen parte del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 y el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

En esta regulación no se ha establecido el límite del 5% para la utilización de las subcuentas “otros”, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y valor confirmatorio, o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Ahora bien, de conformidad con el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, la subcuenta 131190 se denomina “Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios”, y no Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, como lo plantea en la consulta.

Adicionalmente, es necesario precisar que no es viable que las cuentas por cobrar a Colpensiones por concepto de subsidios pagados pendientes por reintegrar, se reconozcan en la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS por cuanto no corresponde a tasas, multas, sanciones, estampillas, entre otros, ni tampoco representa un ingreso por los mismos conceptos, tal como lo describe el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Al no existir en el Catálogo General de Cuentas un código específico, para reconocer los citados derechos, deberán reclasificarse a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Si la Entidad encuentra necesario efectuar registros que le permitan identificar de manera independiente este concepto, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliares o en la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para entidades de gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros

Dado lo anterior, no se procederá a crear la cuenta y subcuentas objeto de su solicitud.

De otra parte, respecto de la antigüedad de los saldos en las cuentas por cobrar y sobre la aplicación del instructivo 002 de 2015, se precisa que este instructivo tuvo aplicación a primero de enero de 2018 para la determinación de los saldos iniciales.

A partir del primero de enero de 2018, le corresponde a la entidad evaluar cuidadosamente si las cuentas por cobrar reconocidas cumplen con los criterios para su reconocimiento de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, que modifica el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir que efectivamente representan derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, con base en la esencia económica de la transacción correspondiente.

En caso que el resultado de la evaluación determine que procede la baja por cuanto no cumplen con los criterios para su reconocimiento, la entidad deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 580423-PÉRDIDA POR BAJA EN CUENTAS DE CUENTAS POR COBRAR, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la cuenta por cobrar, como lo establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, contenido en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N°193 de 2016. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

Para aquellas cuentas por cobrar que cumplan con los criterios para quedar incorporados en los Estados Financieros, la entidad debe hacer un análisis para establecer si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de las mismas, sea por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o por el incumplimiento en el plazo para efectuar el pago por parte del deudor, caso en el cual hará el cálculo correspondiente con base en los parámetros establecidos en la Norma de Cuentas por Cobrar contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el resultado se registrará mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

CONCEPTO No. 20192000011863 DEL 22-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos tributarios Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Código contable para el registro del Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Doctora
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN
Sub contadora de Centralización de la Información
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20194000011263, del día 05 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“Se requiere definir en SIIF-Nación el concepto IMPUESTO SIMPLE. El cual corresponde al ingreso que percibe la Nación por concepto del recaudo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (simple), el cual tiene como hecho generador la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE), se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes (Art. 904 del Decreto 624 de 1989-Estatuto Tributario).

Teniendo en cuenta lo anterior, se requiere una directriz sobre el código contable a utilizar para la definición contable, ya que el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, no contempla dicho concepto.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, en el artículo 343 del Capítulo II. Impuesto de Industria y Comercio de la parte XVI. TRIBUTOS TERRITORIALES, establece:

“Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, (...)”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones, determina en el Capítulo I. Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) del Título V. NORMAS DE FINANCIAMIENTO A TRAVÉS DE MEDIDAS PARA LA REACTIVACIÓN ECONÓMICA, lo siguiente:

“Artículo 66. Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) para la formalización y la generación de empleo. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

LIBRO OCTAVO

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE) PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO

Artículo 903. Creación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Créese a partir del 1° de enero de 2019 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado

comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario.

(...)

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

(...)

Artículo 905. Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

(...)

Artículo 907. Impuestos que comprenden e integran el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) comprende e integra los siguientes impuestos:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto nacional al consumo, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas.
3. El Impuesto sobre las Ventas (IVA), únicamente cuando se desarrolle una o más actividades descritas en el numeral 1 del artículo 908 de este Estatuto.

4. Impuesto de industria y comercio consolidado, de conformidad con las tarifas determinadas por los concejos municipales y distritales, según las leyes vigentes. Las tarifas del impuesto de industria y comercio consolidado se entienden integradas o incorporadas a la tarifa SIMPLE consolidada, que constituye un mecanismo para la facilitación del recaudo de este impuesto.

Parágrafo transitorio. Antes del 31 de diciembre de 2019, los concejos municipales y distritales deberán proferir acuerdos con el propósito de establecer las tarifas únicas del impuesto de industria y comercio consolidado, aplicables bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Los acuerdos que profieran los concejos municipales y distritales deben establecer una única tarifa consolidada para cada grupo de actividades descritas en los numerales del artículo 908 de este Estatuto, que integren el impuesto de industria y comercio, complementarios y sobretasas, de conformidad con las leyes vigentes, respetando la autonomía de los entes territoriales y dentro de los límites dispuestos en las leyes vigentes.

A partir el 1° de enero de 2020, todos los municipios y distritos recaudarán el impuesto de industria y comercio a través del sistema del Régimen Simple de Tributación (Simple) respecto de los contribuyentes que se hayan acogido al régimen Simple.

(...)

Parágrafo 2°. En el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes, una vez se realice el recaudo.

Parágrafo 3°. Las autoridades municipales y distritales competentes deben informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a más tardar el 31 de enero de cada año, todas las tarifas aplicables para esa vigencia a título del impuesto de industria y comercio consolidado dentro de su jurisdicción. En caso que se modifiquen las tarifas, las autoridades municipales y distritales competentes deben actualizar la información respecto a las mismas dentro del mes siguiente a su modificación.

El contribuyente debe informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada, y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

Parágrafo 4°. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), están obligados a pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del régimen Simple, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

(...)

Artículo 910. Declaración y pago del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberán presentar una declaración anual consolidada dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y en el formulario simplificado señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución. Lo anterior sin perjuicio del pago del anticipo bimestral a través del recibo electrónico Simple, el cual se debe presentar de forma obligatoria, con independencia de que haya saldo a pagar de anticipo, de conformidad con los plazos que establezca el Gobierno nacional, en los términos del artículo 908 de este Estatuto. Dicho anticipo se descontará del valor a pagar en la declaración consolidada anual.

(...)

El contribuyente deberá informar en la declaración del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) la territorialidad de los ingresos obtenidos con el fin de distribuir lo recaudado por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado en el municipio o los municipios en donde se efectuó el hecho generador y los anticipos realizados a cada una de esas entidades territoriales.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Decreto N° 1468 del 13 de agosto de 2019, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por el cual se reglamenta el numeral 7 del parágrafo 3 del artículo 437 y los artículos 555-2 y 903 al 916 del Estatuto Tributario, se modifica y adicional el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, y se adicional el Decreto 1068 de 2015, único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, en la Sección 1. Sustitución, integración e incorporación al SIMPLE, del Capítulo 1. Generalidades del Título 8. Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE, establece:

“Artículo 1.5.8.1.1.1. Sustitución del impuesto la renta y complementarios. El impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE (en adelante SIMPLE) sustituye el

impuesto sobre la renta y, por tanto, los contribuyentes que opten por este modelo de tributación, no tendrán que declarar ni pagar este tributo.

El impuesto de ganancia ocasional se declarará y pagará en los términos del artículo 908 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.5.8.1.1.2. Impuestos y aportes que se integran al régimen simple de tributación. Los impuestos y aportes se integran al régimen simple tributación son los siguientes:

1. El impuesto nacional al consumo a cargo de los responsables que presten los servicios de expendio de comidas y bebidas. Este impuesto mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación para la declaración y pago por medio del SIMPLE, en los términos y condiciones que determina el Estatuto Tributario y el presente Decreto.
2. El impuesto de industria y comercio consolidado a cargo del contribuyente que comprende: el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil establecidos por los distritos y municipios. Este impuesto mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación y pago.
3. El impuesto sobre las ventas -IVA.

(...)

Artículo 1.5.8.1.1.3. Impuestos que se incorporan en la tarifa del SIMPLE. Además de integrarse en el SIMPLE, los impuestos que se incorporan en la tarifa del SIMPLE de la que trata el artículo 908 del Estatuto Tributario son los siguientes:

4. El impuesto sobre las ventas -IVA a cargo de los responsables que realicen exclusivamente actividades empresariales del numeral 1 del artículo 908 del Estatuto Tributario.
5. El impuesto de industria y comercio consolidado a cargo del contribuyente que comprende: el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil establecidos por los distritos y municipios.” (Subrayado fuera de texto)

En el Capítulo 3. Retenciones en la fuente, descuentos, aportes parafiscales, cálculo, liquidación y pago del anticipo bimestral y de la declaración del SIMPLE, de la Sección 2. Ingresos que conforman la base gravable o que computan para el cumplimiento del límite máximo para pertenecer al SIMPLE, personas jurídicas que no podrán optar por el SIMPLE, persona natural que desarrolla empresa para efectos del SIMPLE, definición de tiendas

pequeñas, mini-mercados o micro-mercados y periodo gravable, del Título 8. Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE, se establece en el numeral 5 lo siguiente:

“5. Valor a pagar en el recibo electrónico de pago del anticipo bimestral SIMPLE.

El valor a pagar, será el que resulte de sumar los valores positivos discriminados en el recibo de los siguientes conceptos:

5.1. Componente ICA territorial bimestral afectado por las retenciones y autorretenciones a título de ICA que le practicaron o practicó el contribuyente, respectivamente, antes de pertenecer al SIMPLE.

5.2. Componente SIMPLE nacional.

5.3. Impuesto nacional al consumo cuando sea responsable.

5.4. Impuesto sobre las ventas-IVA cuando sea responsable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, determina:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

6. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

2917- RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos. (...)

2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (...)

4105- IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
- 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme.
- 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

La Ley 1943 de 2018 crea, entre otros impuestos, el Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), para las personas naturales o jurídicas que cumplan con los requisitos del artículo 905 de la Ley antes mencionada. Éste nuevo tributo de orden nacional, declaración anual y anticipo bimestral, sustituye el impuesto sobre la renta, e integra, el impuesto sobre la renta, impuesto nacional al consumo, impuesto sobre las Ventas (IVA), e impuesto de industria y comercio consolidado.

Respecto al Impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes.

Para esto, el contribuyente deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

Es necesario recalcar que, el Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) estará a cargo de las personas que opten voluntariamente por acogerse al mismo, por lo tanto, quienes se inscriban como contribuyentes, no estarán sometidos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por el respectivo año gravable.

Bajo este contexto, la entidad realizará los siguientes registros contables:

Registros contables que se generan con los pagos anticipados

Con los anticipos bimestrales, se deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en las subcuentas 291790-Anticipo otros impuestos, de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, por el valor que le corresponde a la nación y 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor del Impuesto de Industria y Comercio que le corresponde a la entidad territorial.

Cuando se efectuó el giro a las autoridades municipales y distritales del impuesto recaudado por concepto de Industria y comercio, se deberá debitar la subcuenta 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Registros que se generan con la liquidación oficial y actos administrativos en firme

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, la nación deberá reconocer la parte del impuesto que le corresponde mediante un débito en las subcuentas 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y 291790-Anticipo otros impuestos, de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por su parte, registrará en cuentas de orden de control el valor que le corresponda a las entidades territoriales, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

En el momento del recaudo, la nación debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará las subcuentas 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Alternamente, cancelará el registro en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cundo se giren los recursos a las autoridades municipales y distritales por concepto de Impuesto de Industria y Comercio, se deberá debitar la subcuenta 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de precisar que, la CGN efectuará el estudio pertinente a fin de considerar la eventual creación de una subcuenta dentro de las cuentas 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 4105-IMPUESTOS que permita registrar independientemente este tipo de tributo, y de ser viable, en su momento se dará a conocer en el respectivo acto administrativo que contenga la adición que se estime conveniente.

CONCEPTO No. 20192000035971 DEL 16-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para dar de baja en contabilidad, el registro de los adeudos de los funcionarios cuando las investigaciones los exoneran de toda responsabilidad.

Doctor
OMAR EFRÉN VARGAS MEJÍA
Contador Regional del Cesar
Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA)-Regional Cesar
Valledupar, Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002530-2, del día 10 de julio de 2019, en la cual se señala:

Cuál es el procedimiento para dar de baja en contabilidad, los adeudos de los funcionarios de la entidad, cuando las investigaciones los exoneran de toda responsabilidad.

En llamada telefónica el doctor Omar Efrén Vargas Mejía aclara que, una de las responsabilidades se genera por la pérdida de computadores, pero una vez efectuadas las averiguaciones pertinentes, se encuentra que el funcionario encargado no tiene la obligación de pagar, toda vez que no tuvo culpabilidad. Adicional, el consultante indica que dichas responsabilidades se están registrando en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y quiere conocer el procedimiento administrativo que debe seguir para dar de baja dicho registro en cuentas de orden.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y modificada por la Resolución N° 484 de 2017, establece en los siguientes numerales:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de

asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, la cual es transversal a los marcos normativos, prescribe en el numeral cuatro lo siguiente:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

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

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Respecto del caso particular, una vez la entidad haya dado de baja del Estado de Situación Financiera los bienes extraviados, deberá proceder a registrar los adeudos de los trabajadores en cuentas de orden, en la categoría de activos contingentes cuando sea posible realizar una medición, y siempre que no exista la certeza suficiente de que la entidad tenga un derecho exigible, del cual espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Cuando las investigaciones determinen que el funcionario es responsable, la entidad deberá reconocer un derecho en el Estado de Situación Financiera, y cancelar el registro en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), y acreditará la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Por su parte, si las investigaciones determinan que el funcionario no es responsable, la entidad deberá cancelar el registro en cuentas de orden tal como se indica en el párrafo anterior.

Cabe resaltar que, conforme lo establece la Resolución N° 193 de 2016, los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; esto se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente se revela la situación y actividad de la

entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Por lo tanto, la entidad deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte al hecho económico mencionado en la consulta, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, a fin de realizar los registros contables a los que haya lugar de forma oportuna.

Sobre el procedimiento administrativo que la entidad debe seguir para dar de baja los registros efectuados en cuentas de orden, se aclara que, no es competencia de la CGN señalar el procedimiento administrativo que debe realizar el Servicio Nacional de Aprendizaje, toda vez que estos asuntos son propios de la gestión administrativa de cada entidad contable pública, en concordancia con la regulación general que le sea aplicable, máxime si se tiene en cuenta que la regulación contable no está orientada a definir los procedimientos administrativos, pues sus propósitos se orientan a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

CONCEPTO No. 20192000036081 DEL 20-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y Subvenciones Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos del SGR- Fondo de Desarrollo Regional

Doctora
ERICA FERNANDA GIRALDO TORO
Profesional Especializado-Contadora
Corporación Autónoma Regional de Caldas
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002714-2, del día 30 de julio de 2019, en la cual se señala:

Mediante el acuerdo 42 de noviembre de 2017 del Sistema General de regalías fue aprobado el proyecto 201700040018, de los recursos del Fondo de Desarrollo Regional, designados para el departamento de Caldas, y en el cual se designa a Corpocaldas como ejecutora del proyecto y encargada de contratar la interventoría del mismo.

En la Resolución 470 de 2016 se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los recursos del sistema general de regalías, respecto a lo emitido en esta resolución, requerimos claridad respecto al manejo contable que se debía dar a la operación de este proyecto, se debe tener los pagos de este proyecto se estableció con PAC sin situación de Fondos.

En el acuerdo de aprobación especifica que los recursos corresponden a los del Fondo de desarrollo Regional, en este caso, analizo los registro contables establecidos en el numeral 9. 9.2 de la resolución 470 “Traslado de recursos del fondo de desarrollo regional como asignaciones directas”, donde Corpocaldas reconocería el recurso así:

“3.2 ...Corporaciones autónomas regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema general de regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. “Con la designación como ejecutor podemos manejarlo como asignación directa? Como los recursos de desarrollo regional son aprobados para del Departamento de Caldas y la Corporación como ejecutora, debemos realizar el manejo contable de acuerdo al numeral 15, que como entidad ejecutora no beneficiaria del recurso, se debe manejar como recursos en administración realizando el registro contable en la cuenta 2902?, y sería la Gobernación de Caldas quien contablemente reconozca la regalía como un ingreso?. Si efectivamente el manejo que debía darle la Corporación era como recursos en administración, el tercero a quien le administro los recursos sería la Gobernación?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, el Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), el cual señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1. Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2. Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con el recaudo de la asignación directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional en la cuenta autorizada, la entidad territorial o la Corporación Autónoma Regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. El tratamiento contable como transferencia o subvención está relacionado con la entidad receptora de los recursos de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y con la Norma de subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

4.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

9. TRASLADO DE RECURSOS DEL FONDO DE DESARROLLO REGIONAL COMO ASIGNACIONES DIRECTAS Cuando, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, se ajuste el presupuesto bienal del SGR, para trasladar recursos del Fondo de Desarrollo Regional incorporándolos como asignaciones directas y compensaciones de los departamentos, municipios y distritos, se realizarán los siguientes registros contables:

9.1. Registros contables en el SGR Con el acto administrativo que distribuye el recaudo del Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará las asignaciones directas de conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 de este procedimiento. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939021-Regalías distribuidas al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

9.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la asignación directa La entidad territorial beneficiaria de la regalía directa aplicará el procedimiento dispuesto en el numeral 3.2 de este procedimiento, para reconocer tal asignación. (Subrayado fuera de texto)

(...)

10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

10.1. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía o en Cormagdalena Con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución de los recursos de los fondos a entidades ejecutoras, distintas de la entidad territorial beneficiaria de la regalía y de Cormagdalena, estas últimas debitarán la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora corresponde a una entidad de Gobierno. Ahora, si la entidad ejecutora es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía y Cormagdalena debitarán la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditarán la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

10.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora designada es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Adicionalmente el concepto N° 20192000030281 emitido por la CGN para la Universidad del Valle, señala en sus conclusiones lo siguiente:

“1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la Universidad del Valle debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la Gobernación del Valle reconocerá contablemente el gasto por transferencia y la Universidad del Valle el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente aplica la Universidad del Valle, toda vez que bajo los lineamientos planteados anteriormente no podrá haber un desfase de períodos contables para efectos del reconocimiento de los ingresos y los respectivos gastos asociados al proyecto, pues siempre habrá correlatividad entre unos y otros, en la medida en que se va ejecutando cada proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR

COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.”

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, tratándose de recursos del Fondo de Compensación Regional, tanto el SGR, la entidad beneficiaria de las regalías y las entidades ejecutoras, les corresponde aplicar los numerales 3 y 10 del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 470 de 2016 y los registros contables dependerán de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, en cuanto a la definición de que entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio.

Atendiendo el contexto planteado en la consulta, no es viable la aplicación del numeral 9 del citado procedimiento por cuanto en dicho numeral señala registros contables parte del Sistema General de Regalías para efectos de trasladar recursos del Fondo de Desarrollo Regional incorporándolos como asignaciones directas y compensaciones de los departamentos, municipios y distritos.

Así mismo, si los recursos van a ser transferidos por el SGR directamente al beneficiario final del pago, este hecho no se configura como recursos entregados en administración por parte de la entidad beneficiaria, ni recibidos en administración por parte de la ejecutora, razón por la cual no corresponde aplicar el numeral 15 del mismo procedimiento.

En consecuencia, con fundamento en el concepto 20192000030281 expedido por la CGN sobre el mismo asunto, el cual se expone en las consideraciones, los registros contables son los siguientes:

1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora de los recursos, son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso por la Corporación, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto

En el momento en que surja el derecho por los recursos la entidad ejecutora, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la entidad ejecutora debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la entidad beneficiaria de la regalía reconocerá contablemente el gasto por transferencia y ejecutora el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente se aplica, toda vez que no podrá haber un desfase en el periodo donde se reconocen los ingresos y gastos asociados al proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía o no se conoce dicho beneficiario, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora de los recursos, son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la entidad ejecutora, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

- En la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y si el activo o producto de la ejecución será para la entidad

beneficiaria de la regalía, o no se ha definido su destinación, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la entidad beneficiaria debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

CONCEPTO No. 20192000036751 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Provisiones Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reversión de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018. Corrección de errores de periodos anteriores por omisión de información. Ajuste de las cuentas por cobrar por conceptos de tasa, multas o intereses reconocidos en periodos anteriores. Uso de las subcuentas respectivas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora
MARÍA EUGENIA QUINTERO GÓMEZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia Nacional de Salud
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002824-2, del día 09 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con el fin de aclarar el tratamiento técnico contable y atender a lo normado en el Marco Normativo Contable, solicitamos orientación técnica respecto de los siguientes puntos:

- ¿Toda reversión o ajuste de ingresos o gastos del ejercicio anterior o anteriores deberá ser registrada en las cuentas de patrimonio (déficit o excedente de periodos anteriores)?

Este interrogante ya que la Entidad presenta, entre otras, las siguientes situaciones:

1. Con corte a junio 30 de 2019, el Grupo de Defensa Judicial reportó que un proceso judicial provisionado en junio de 2018 (pasivo-gasto), resultó favorable a la Superintendencia; razón por la cual, requiere reversarse la provisión (\$86.217.156.502), a lo que solicito aclarar si ¿esta reversión debe efectuarse afectando el patrimonio en la cuenta resultado de ejercicios anteriores?

2. Dentro de la información que remite Talento Humano a Contabilidad para el reconocimiento de Beneficios a Empleados, con corte a 31 de diciembre de 2018, este valor no se consolidó y ajustó oportunamente por esa dependencia, generando una sobreestimación del pasivo y del gasto respectivo de 2018 en \$6.456.141.366; una vez conocida esta situación en 2019 se realizó un ajuste contable registrando una recuperación (ingreso) y se disminuyó el pasivo. ¿Es preciso reversar la recuperación afectada en 2019 y registrar contra patrimonio, teniendo en cuenta que corresponde a la vigencia anterior?

3. Permanentemente, dentro de la labor de depuración de información el grupo a cargo de la administración y control de las cuentas por cobrar solicita la disminución de ingresos por conceptos de tasa, multas o intereses, ya sea por causación doble de obligaciones, por cambio en aplicación de pagos, revocatoria y otras. Estos ajustes generalmente afectan causaciones de ingresos de vigencias anteriores, ¿deben registrarse afectando el patrimonio?

4. Adicional a esto, el saldo en déficit que presentó la Entidad el año pasado fue por \$-90.081.269.745,06; en caso de que se apliquen las reversiones de gastos de vigencias anteriores a patrimonio, solo con el valor del proceso judicial (punto 1) se agotaría casi en su totalidad el déficit; en caso tal, ¿se disminuiría en su totalidad el déficit y el restante de reversiones se afectarían contra utilidad de ejercicios anteriores? (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4.2. Cambios en una estimación contable y el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan:

“4.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con

precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. (...)

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (...)

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En numeral 2.4. Obligación probable, del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, establece lo siguiente:

“2.4. Obligación probable

(...) La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización

financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

En el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, define la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES como sigue:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Reversión de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018:

Si el ajuste de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018 se efectuó como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que conllevaron a determinar que la obligación pasó de ser probable a ser posible o remota, entonces le corresponde a la entidad aplicar la Norma de cambios en estimación contable, cuyo efecto es prospectivo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2701-Litigios y demandas, y acreditando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, si el ajuste de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018 se efectuó con motivo de una corrección de un error de periodos anteriores por omisiones e inexactitudes en la utilización de la información disponible al momento de su reconocimiento, entonces le corresponde a la entidad ajustar el valor de la provisión por litigios y demandas contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Corrección de errores de periodos anteriores por omisión de información:

Dado que los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018 presentaron omisiones de información que estaba disponible cuando fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, entonces la entidad debió ajustar el valor del pasivo por beneficios a los empleados que corresponda contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por lo anterior, deberá reversar el valor registrado en el ingreso, debitando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3. Ajuste de las cuentas por cobrar por conceptos de tasa, multas o intereses reconocidos en periodos anteriores:

La entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes escenarios se ubica el hecho económico que conduce a efectuar el ajuste de las cuentas por cobrar por concepto de tasas, multas o intereses, reconocidas en periodos anteriores:

a. Si el ajuste es producto de una corrección de un error de periodos anteriores por omisiones e inexactitudes que se presentaron en los estados financieros de la entidad con corte a 31 de diciembre de 2018, entonces deberá ajustar el valor de las cuentas por cobrar contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

b. Si el ajuste es producto de nueva información o nuevos acontecimientos que conlleven a disminuir las cuentas por cobrar reconocidas en periodos anteriores, entonces la entidad deberá ajustar el valor de las cuentas por cobrar contra la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

4. Uso de las subcuentas respectivas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

Es potestad de la entidad si decide disminuir la totalidad del déficit por la corrección de errores de periodos anterior o afectar directamente la subcuenta de utilidades o excedentes acumulados. Lo anterior, en atención a que la cuenta de resultados de ejercicios anteriores representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de absorción, por lo tanto, es posible la utilización simultánea de las subcuentas 310901-Utilidades o excedentes acumulados y 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción o distribución.

CONCEPTO No. 20192000036901 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depuración de cartera por inexistencia del documento en físico que soporta la acreencia

Señora
ROSIRIS MENDOZA MERCADO
Montería, Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002809-2, el día 8 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En los estados financieros de una entidad figura una cartera misional de aproximadamente 800 millones de pesos, esta cartera data de entre los años 2016 a 2015, por ende existe la obligación, la acreencia a favor de esa entidad por el monto establecido en el sistema (virtual); no obstante, el documento en físico que soporta la acreencia en favor de esa entidad no aparece en las oficinas en que normalmente debería reposar (archivo, cartera, contabilidad). Así las cosas, el sistema refleja unos estados financieros que no es posible soportar con documentación física.

Por medio del presente solicito concepto sobre el siguiente tema: depuración de cartera de imposible recaudo en entidades estatales.

Como es de nuestro conocimiento a través de Decreto 445 del 2017, el Ministerio de Hacienda reglamentó la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional. En dicho Decreto señaló que la cartera de imposible recaudo podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- (i) Prescripción
- (ii) Caducidad de la acción
- (iii) Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen
- (iv) Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro y
- (v) Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Esto origina que no puedan adelantarse acciones que permitan el cobro de las mismas, o en determinado caso predicar de los mismos su prescripción.

En dichos eventos:

¿Existe alguna regulación legal que trate sobre estos eventos?

¿Puede entenderse y/o contarse (y de ser el caso declararse) la prescripción de estas obligaciones (ante la inexistencia del documento que la soporta), contando desde a fecha de registro de la obligación?

¿De tener soportada esta situación (inexistencia del documento soporte de la obligación) por parte de manifestaciones hechas por el área de archivo, presupuesto, contabilidad, cartera, podría también descargarse o depurarse esa obligación de los estados financieros a fin de que refleje de forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad?

¿De qué manera se podrán depurar estados financieros de una entidad pública que predica tener una determinada cartera, pero carece de los soportes físicos que la originaron?

La presente petición se realiza en los términos de la Ley 1755 de 2015.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió

la Resolución 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos de la siguiente forma:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que

tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2 del Capítulo I. de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la

transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, que posteriormente fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, en donde establece:

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

5.2. Pérdida y reconstrucción de documentos

Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho. En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en

medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes me permito manifestar que, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En términos generales, desde la perspectiva de la regulación contable, una cuenta por cobrar se dejará de reconocer cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran, entre otras circunstancias, por tanto, corresponde a cada entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad, extinción de los derechos, entre otras, que la misma tenga registrados en su información contable.

En este orden de ideas, se precisa que la desincorporación de un derecho pendiente de cobro procede cuando este no cumple las condiciones esenciales para su reconocimiento como un activo de la entidad, procedimiento que es de origen y efecto meramente contable, lo cual significa que si una partida de tal naturaleza no cumple los criterios para su reconocimiento como cuentas por cobrar, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, y su estatus jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no origina un evento económico, que puede proceder de situaciones jurídicas, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos económicos derivados de los mismos.

Hecha estas precisiones a continuación se resuelven sus inquietudes en los siguientes términos:

¿Existe alguna regulación legal que trate sobre estos eventos?

Al respecto, se recomienda consultar la siguiente normativa:

- La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, donde se estipula que toda entidad, bajo la responsabilidad de sus directivos, debe definir un conjunto de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de sus procesos.

- La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en donde se señalan aspectos relacionados con la gestión del recaudo de cartera pública de conformidad con los principios que regulan la Administración Pública, contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, que obliga a los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna.

- El Decreto 4473 de 2006, mediante el cual se reglamentó el artículo 2º, numeral 1º, de la citada Ley 1066 de 2006, donde se establecen aspectos relacionados con el contenido mínimo del reglamento interno del recaudo de cartera que debieron expedir las entidades públicas mediante normatividad de carácter general, lo cual también debió hacer mención a las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

- El Código Civil, Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente la Solución o Pago Efectivo”, así como la demás regulación que sobre este particular se encuentra en el ordenamiento jurídico colombiano.
 - Para el caso específico de las entidades públicas de orden nacional, estas deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3, incorporado mediante el Decreto N° 445 de 2017, bajo el cual, la cartera de imposible recaudo podrá ser castigada en caso de cumplimiento de alguna de las siguientes causales: prescripción, caducidad de la acción, pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen, inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro, o cuando la relación de costo- beneficio de realizar el cobro no resulta eficiente.

 - Ahora bien, desde la perspectiva de la normativa contable pública, para garantizar la sostenibilidad de la calidad de la información contable, las entidades públicas deben aplicar lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, ciñéndose a su vez, a los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

¿Puede entenderse y/o contarse (y de ser el caso declararse) la prescripción de estas obligaciones (ante la inexistencia del documento que la soporta), contando desde la fecha de registro de la obligación?

Es necesario precisar que las obligaciones nacen en virtud de las fuentes de las obligaciones reguladas en el ordenamiento jurídico colombiano, no nacen en virtud de un registro contable. El reconocimiento contable de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando el acreedor tenga un derecho, asimismo, el deudor deberá reconocer la respectiva cuenta por pagar cuando tenga una obligación.

En este sentido, el hecho de que se mantengan reconocidas cuentas por cobrar en la contabilidad, no significa que sobre ellas deje de correr el término de prescripción, el de caducidad, o dejen de acaecer otros fenómenos jurídicos; asimismo, el realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no significa que sobre los derechos ocurran, entre otros, fenómenos jurídicos como la prescripción o la caducidad, pues la configuración de dichos fenómenos, así como su término, está regulada en el ordenamiento jurídico.

En este sentido, el término de prescripción deberá contarse con sujeción a lo estipulado en el ordenamiento jurídico, no desde el momento en que se realizó el registro contable.

¿De tener soportada esta situación (inexistencia del documento soporte de la obligación) por parte de manifestaciones hechas por el área de archivo, presupuesto, contabilidad, cartera, podría también descargarse o depurarse esa obligación de los estados financieros a fin de que refleje de forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad?

¿De qué manera se podrán depurar estados financieros de una entidad pública que predica tener una determinada cartera, pero carece de los soportes físicos que la originaron?

Como se mencionó en párrafos precedentes, habrá lugar a la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar, de cara a lo estipulado en la normativa que le es aplicable, si el hecho de que sus derechos no consten en un documento escrito significa, necesariamente, que no pueda obtener su pago. De ser este el caso, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Para el efecto, se realizará el registro debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la cuenta por cobrar. En el caso de que la cuenta por cobrar se encuentre deteriorada, se deberá afectar con un débito la subcuenta respectiva a la cuenta

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) por el valor que allí se encuentre reconocido.

Si por el contrario, de la evaluación hecha por la entidad se desprende que conforme al ordenamiento jurídico puede obtener el pago de los derechos, previo proceso judicial o trámite administrativo correspondiente, no habrá lugar a que se realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, pues la inexistencia del documento no implicaría la ausencia del derecho a percibir las sumas adeudadas.

En este evento, se deberá evaluar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor. La diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, será registrada con crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente es preciso advertir que conformidad con lo establecido en el norma del Proceso Contable y Sistema Documental anexa a la Resolución N° Resolución N° 625 de 2018, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la pérdida de los documentos, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Por consiguiente, los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, razón por la cual es imperioso que la Entidad emprenda todas las acciones indispensables para poner en orden esta situación, teniendo en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, de conformidad con lo establecido en la Resolución No. 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20192000044191 DEL 05-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos por la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central.

Doctor
CARLOS EDUARDO RODRÍGUEZ CHAPARRO
Financiera
Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002729-2, del 31 de julio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable de los convenios interadministrativos, para lo cual adjunta el convenio interadministrativo No. SIR-CDCVI-010 celebrado entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Integración Regional y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, y el convenio interadministrativo N° 358, celebrado entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central.

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo No. SIR-CDCVI-010 celebrado entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Integración Regional y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, el 23 de mayo de 2019, establece:

“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO.- Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el departamento de Cundinamarca, y la Región Administrativa de Planeación Especial – RAPE- para generar acciones tendientes a cumplir con el proyecto de “incentivos a la conservación” en el Departamento de Cundinamarca de conformidad con las especificaciones técnicas definidas.

CLAUSULA SEGUNDA: (...) Obligaciones del departamento de Cundinamarca: 1) Realizar los aportes establecidos en el convenio interadministrativo. 2) Efectuar el seguimiento de la correcta ejecución técnica y financiera del proyecto. 3) Divulgar los resultados y avances obtenidos en la ejecución del presente proyecto. 4) Prestar la colaboración necesaria para la debida ejecución del proyecto. 5) Suministrar información requerida oportunamente para el desarrollo del mismo. 6) Liquidar el convenio en los términos acordados. 7) Las demás que se requieran para el cumplimiento del objeto pactado y de los fines del convenio.

Obligaciones Específicas de la RAPE – Región Central 1) Elaborar y presentar el plan operativo, el cual debe contener actividades, productos y tiempos, orientados al cumplimiento del alcance del presente convenio para aprobación del supervisor. 2) Orientar al personal vinculado en el modelo de incentivos a la conservación desarrollado por la Rape. 3) Realizar los procesos contractuales necesarios para el cumplimiento del convenio. 4) Cumplir con el objetivo y alcance del convenio. 5) Cumplir oportunamente con la entrega de cada uno de los productos y actividades requeridas para la ejecución del convenio. 6) Brindar información al departamento acerca de las actividades desarrolladas con ocasión del convenio. 7) Abrir a nombre del convenio una cuenta bancaria en la que manejará con exclusividad los recursos atinentes al mismo. 8) Cumplir con lo establecido en el artículo 50 de la ley 789 de 2002, modificado por el artículo 1° de la ley 828 de 2003, relacionado con los sistemas de salud, ARP, pensiones y aportes a cajas de compensación familiar, ICBF, SENA, cuando a ello haya lugar, durante la ejecución del convenio y hasta su liquidación. 9) Dar aplicabilidad a los lineamientos dados por el supervisor para la ejecución del convenio. 10) Reintegrar a la gobernación de Cundinamarca – secretaría de integración Regional previa liquidación del convenio, los saldos de los recursos aportados que no sean ejecutados dentro de los plazos de ejecución pactados, así como los respectivos rendimientos financieros. (...)

CLAUSULA CUARTA: (...) **FORMA DE DESEMBOLSO LA GOBERNACIÓN DE CUNDINAMARCA –SECRETARIA DE INTEGRACIÓN REGIONAL** efectuará un solo desembolso del 100% de un valor de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (300.000.000) M/CTE contra entrega del plan de trabajo, cronograma de actividades, presentación de la cuenta de cobro correspondiente y certificación de pago de seguridad social y pago de parafiscales; dentro de los diez (10) días siguientes a la firma de acta de inicio”.

Por su parte, el convenio interadministrativo N° 358, celebrado entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, del 26 de junio de 2019, indica:

“1. OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la región Administrativa y de Planeación Especial – RAPE Región Central, para adelantar acciones que contribuyan al mejoramiento de la eficiencia del sistema de abastecimiento y seguridad alimentaria de Bogotá y los territorios que integran la Región Central.

2. ALCANCE DEL OBJETO. Con la implementación de las acciones aquí propuestas se busca generar un documento técnico que contribuya al mejoramiento del sistema de abastecimiento alimentario y de seguridad alimentaria y nutricional para la ciudad de Bogotá D.C. El documento permite a la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico contar con recomendaciones y orientaciones de impacto regional orientadas a afrontar las necesidades actuales y futuras de la cadena de suministro de alimentos del Distrito Capital. Y a su vez, le permita a la Región Administrativa y de Planeación Especial RAPE articular al Distrito Capital como actor fundamental del Plan de Abastecimiento de Alimentos de la Región Central, el cual en la actualidad se encuentra en proceso de formulación. Para el efecto, se utilizarán técnicas cualitativas que involucren la participación de actores institucionales, públicos y privados, sociales y comunitarios.

5. FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES. Aportes de la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico: La suma de: DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$200.000.000) en efectivo, que serán destinados para la elaboración de un Documento Técnico de Soporte DTS que servirá como instrumento de planeación para la CISAN, la SDDE y la DERRAA; en el cual se contemple el desarrollo del componente de sistema de abastecimiento sostenible de la política pública de seguridad alimentaria PPSAN.

Aportes del Asociado: La suma de SETENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$76.883.749), en especie, representado en el valor de los honorarios del equipo encargado de la formulación del Plan de Abastecimiento de Alimentos de la Región Central. (...)

PARAGRAFO TERCERO: Si se llegasen a generar rendimientos financieros con los recursos del Distrito Capital, pertenecen exclusivamente a éste, no pueden ser destinados para compromisos diferentes y deberán ser consignados ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su liquidación, término que se contará desde el respectivo abono en cuenta del asociado.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.1.2 señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5 señala los siguientes principios que rigen el proceso contable:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados

únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, en los convenios interadministrativos entre el Departamento de Cundinamarca y la Región Central adjuntos en la consulta no permiten identificar quién tiene el control de los recursos ni quién asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, las entidades involucradas deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar a cuál de los siguientes escenarios, corresponde la intención del acto jurídico celebrado entre las mismas:

a. Recursos entregados en administración a la Región Central

La entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, Región Central no ejerce control sobre los recursos recibidos y solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

Cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, el tratamiento contable será el siguiente:

Cuando Región Central ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración, al recibir los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Del otro lado, la entidad que entrega los recursos debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la

cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

b. Entidad financiadora transfiere la titularidad de los recursos a Región Central

Cuando la entidad entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la Región Central, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para la entidad cedente y un ingreso por subvención para la Región Central. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

De acuerdo a la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

i. Subvención sin condiciones

Si en el convenio interadministrativo no se han establecido condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el recaudo de los recursos, la Región Central deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

ii. Subvención condicionada

Si en el convenio interadministrativo se han impuesto condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, la Región Central deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando la Región Central inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá el ingreso por subvención y amortizará el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

c. Prestación de servicios

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de hacer, por sí misma o mediante un tercero, obrando por cuenta propia y bajo su riesgo, la entidad responsable de satisfacer el objeto del convenio, debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Región Central asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones como contratista, se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

- Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

- Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de los recursos:

La Región Central deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio, por tanto, cuando contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la Región Central entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando la Región Central reciba los bienes o servicios contratados.

- Reconocimiento de inventarios:

Cuando la Región Central tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios, si éstos están bajo el control de la misma y aún no se ha realizado el ingreso respectivo, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

- Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, la Región Central deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (contratante) asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido

entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la Región Central reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, la Región Central deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a las obligaciones pactadas, pues se debe llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

CONCEPTO No. 20192000046241 DEL 09-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de multas por cobrar por parte del Instituto de Tránsito y Transporte de Sogamoso.

Doctora
YHENY ALEJANDRA NARANJO FIGUEROA
Contadora Pública
Sogamoso, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002755-2, del día 01 de agosto de 2019, en la cual solicita el registro contable adecuado para el reconocimiento de deudores, teniendo en cuenta que:

“... el Instituto de Transito [sic] y Transporte de Sogamoso luego de convergencia al nuevo marco normativo está haciendo un reconocimiento cierto de cartera y la cifra que nos emite el área de cobro coactivo es una cifra afectaría demasiado sí reconoce como afectación del patrimonio y tampoco se podría reconocer como un ingreso pues no estaría revelando la realidad del hecho económico, cabe resaltar que el proceso en cobro coactivo es iniciado con base en el procedimiento para cobro establecido en el Estatuto Tributario Art 823 y posteriores, lo que nos hace dudar en el momento del reconocimiento de deudores en contabilidad pues así como se inician procesos de cobro y acuerdo de pago no se refleja el pago de los deudores, es decir pueda que estos cancelen su deuda o puede que no, sin contar que algunos procesos están a punto de prescribir, lo cual genera incertidumbre.”

En comunicación telefónica con su oficina, se aclara que la cartera a que hace referencia en la consulta corresponde a las multas interpuestas por infracciones de tránsito.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Título IV. del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo. (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo. (...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento (...)

30. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición (...)

32. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“1311 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal. (...)

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido). (...)

4110 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos. (...)

5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido). (...)

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros. (...)

8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados. (...)

8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)

Quando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es relevante mencionar que, al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieren realización en la Entidad y de acuerdo a su esencia económica.

Así las cosas, en aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá efectuar el registro del respectivo derecho, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así mismo, en consideración con lo dispuesto en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, una multa se deberá reconocer cuando en contra de la decisión no proceda recurso alguno o se haya resuelto el mismo, para lo cual se deberá analizar lo dispuesto en la ley y en los estatutos internos de la entidad.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta, por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de multas que se impongan.

Las multas son concebidas como ingresos no tributarios, y de acuerdo con las Normas anexas a la Resolución N° 484 de 2017, como ingresos sin contraprestación. Por lo anterior, deberá realizarse el registro contable de las multas una vez cumplan con los requisitos para su reconocimiento, debitando la subcuenta 131102 – Multas, de la cuenta 1311 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002 – Multas, de la cuenta 4110 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos. La reclasificación de las multas se registra debitando la subcuenta 138515 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta 131102 – Multas, de la cuenta 1311 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Como parte de la medición posterior, la Norma de Cuentas por cobrar indica que la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada de forma separada debitando la subcuenta 534714 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 138614 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Es pertinente señalar que deben revisar los criterios para efectuar el deterioro, pues este no debe estar en función del tiempo transcurrido, sino de las dificultades para su recaudo, cualquiera sea el tiempo transcurrido desde el momento de su causación.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la Entidad para el reconocimiento del derecho, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, por cuanto se presentan situaciones excepcionales a la regla general, antes descrita, en las que se prevé que con certeza no existirá flujo de recursos financieros en su favor, la Entidad no efectuará el reconocimiento de las multas en los estados financieros, y se procederá solo a registrarlos en cuentas de orden y revelarlos en las notas a los mismos. Lo anterior, hasta que la Entidad tenga certeza de que las multas cumplen con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

Las situaciones excepcionales de que trata el párrafo anterior se refieren a aquellas en las que la entidad no puede realizar el cobro por situaciones ajenas o externas, como por ejemplo que la relación costo-beneficio existente sea desfavorable o implique un detrimento patrimonial para la entidad, que se conozca con plena certeza que el deudor no cuenta con capacidad económica para efectuar el pago, entre otras circunstancias, más no la renuencia de la administración de llevar a cabo el cobro.

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar por multas, la Entidad concluye que dejan de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, por cuanto los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han trasferido, se deberá proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros, para ello la entidad puede efectuar la depuración de cartera por alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, así mismo se ha de apoyar por lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la Entidad.

En caso que el resultado de la evaluación determine que procede la baja en cuentas de alguno(s) de los derechos, la Entidad deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 138614 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 131102 – Multas, de la cuenta 1311 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de la cuenta. En caso de que exista diferencia, o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, diferentes al deterioro, esta se registrará en la subcuenta 580423 – Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

Una vez se retiran los derechos de la situación financiera de la Entidad, pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que requieren ser controlados, para ello, se realiza un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000021071 del 14-05-2019

20192000023281 del 04-06-2019
20192000023851 del 06-06-2019
20192000036891 del 23-08-2019

1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO N° 2019200002341 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar. Beneficios a los empleados. Subvenciones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de préstamos a funcionarios de la entidad que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación, pero que una vez reciben el beneficio se retiran del DNP para atender sus estudios.

Doctor
FLOR ZULIAN SALAMANCA DÍAZ
Subdirectora financiera
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005079-2, del 20 de diciembre de 2018, mediante la cual indica lo siguiente:

“El Departamento Nacional de Planeación, recibió el concepto N°20186630358562 de fecha 05 de julio de 2018, relacionado con el registro contable para el reconocimiento de préstamos a los empleados que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación.

No obstante, lo anterior, en el citado concepto en las conclusiones indica que: “Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, es importante precisar que el reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus **funcionarios** debe efectuarse atendiendo las características de esencia económica”. (negrilla fuera de texto)

“...Por otra parte, en la medida que el beneficiado cumple las condiciones para obtener la donación parcial del crédito educativo, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un debito a la subcuenta 510803-

Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de a cuenta 1415-PRESTAMOS CONCEDIDOS”

De manera atenta, me permito informar que para el caso que nos ocupa, las condiciones del convenio a través del cual se otorga el préstamo condonable, establece que, una vez se apruebe el préstamo, el funcionario se retira de la entidad para atender la capacitación, pasado de esta forma a ser exfuncionario.

Por lo anterior, se solicita se indique si para la condonación de préstamos de exfuncionarios aplica el registro contable a la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y en caso de no ser viable, se indique a que cuenta contable se debe registrar, toda vez que en la actualidad se registra en la cuenta contable 58-90-90-001 otros gastos diversos.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5-Principios de contabilidad pública del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben aplicar las Entidades de Gobierno, incorpora como principio de contabilidad pública la Esencia sobre forma, señalando lo siguiente:

“... las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (subrayado fuera del texto).

El numeral 3.1. del numeral 3. Préstamos por cobrar del Capítulo I. Activos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señala: “Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS**DESCRIPCIÓN**

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.
(...)

5111-GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

5424-SUBVENCIONES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...). (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En atención a la nueva información aportada a través de la consulta radicada a la CGN, se concluye lo siguiente:

Cuando el DNP destine recursos para que sus funcionarios los utilicen en la financiación de sus estudios y, en caso del incumplimiento por parte de los mismos de las condiciones establecidas para efectos de su condonación, la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero, el crédito educativo debe clasificarse como un préstamo, de acuerdo con lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar.

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe medir este tipo de préstamos por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en que se conceden los préstamos, y durante el tiempo que el beneficiario se encuentre aún vinculado a la planta de personal, la entidad debitará la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos entregados en administración al ICETEX. Una vez el beneficiario se desvincule de la entidad, se efectuará la reclasificación del préstamo mediante un débito la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

En la medida que el beneficiario cumpla las condiciones para obtener la condonación parcial del crédito educativo, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un débito en la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, al ser recursos entregados sin contraprestación a terceros distintos de sus empleados.

CONCEPTO N° 2019200003011 DEL 07-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de préstamos a exfuncionarios que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación.

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005134-2, del 28 de diciembre de 2018, en la cual solicita alcance al concepto emitido por la CGN con número de radicado 2018200003315-1, toda vez que se remite información complementaria en la que se aclara que para el caso planteado en dicho concepto, los beneficiarios de los créditos condonables entregados por el Departamento Nacional de Planeación una vez se aprueba el préstamo tienen la calidad de exfuncionarios, razón por la cual se consulta si es procedente la aplicación de la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta con número de radicado 2018550002198-2 del 21 de Mayo de 2018, en la cual planteaba que el Departamento Nacional de Planeación-DNP y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, a través del Fondo DNP-FONADE-ICETEX implementa los programas de capacitación a los funcionarios en el Exterior, como parte integral de la política de promoción, fortalecimiento y desarrollo del recurso humano, para lo cual , el DNP realiza convocatorias para que los funcionarios de la entidad adelanten estudios en el exterior, financiados con recursos de la Nación, con las siguientes consideraciones:

- La financiación de los estudios en el exterior se realiza a través del ICETEX mediante desembolsos que la Entidad realiza por el 100% del valor de la matrícula y derechos

académicos y los demás gastos aprobados por la entidad, a través del Comité de selección del Fondo de crédito DNP- FONADE-ICETEX.

- El ICETEX como entidad administradora de los recursos suscribe con el beneficiario un contrato de crédito bajo ciertas condiciones establecidas.
- Del 100% de la financiación se condona el porcentaje que el beneficiario del crédito cumpla en los términos y condiciones expuestas, en todo caso hasta el 85%.
- El porcentaje restante, es decir el 15%, se considera como un crédito amortizable a favor del beneficiario, que se cancelará en un período equivalente al doble del programa que fue financiado, con un año de gracia a partir de la culminación de los estudios. Las condiciones del crédito las fijará el ICETEX en el contrato que para tal efecto suscribe con el beneficiario con una tasa de interés equivalente al IPC más 3 puntos.

De acuerdo con lo anterior, la entidad definió una política contable en la que se consideraba que la cartera condenable no es objeto de medición, toda vez que la Entidad no espera a futuro la entrada de un flujo financiero, y por lo tanto sería reconocida dentro de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, que se reclasifican a préstamos por cobrar en la medida en que no se configuren las condiciones para que la misma pueda ser condonada.

En ese sentido, el DNP solicitó se conceptuara si, la aplicación de la política relacionada con la cartera condenable en el sentido de no ser objeto de medición, es decir, de reconocerse como préstamo por cobrar, es viable.

Al respecto, la CGN emitió el concepto número 2018200003315-1 del 29 de junio del 2018 en el cual se entregaban las siguientes conclusiones:

“(...) es importante precisar que el reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus funcionarios debe efectuarse atendiendo la característica de esencia económica. Cuando el DNP destina recursos para que sus funcionarios los utilicen en la financiación de sus estudios y, en caso del incumplimiento por parte de los mismos de las condiciones establecidas para efectos de su condonación, la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. Por lo tanto, el crédito educativo debe clasificarse como un préstamo, de acuerdo con lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar.

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe medir este tipo de préstamos por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en que se conceden los préstamos, para tal efecto debitará la subcuenta 141525-

Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos entregados en administración al ICETEX.

Dado que se concedan préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como un beneficio a los empleados pagado por anticipado mediante un débito en la subcuenta 190516-Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, la subcuenta 190516-Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones aplicables al caso específico, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 510813-Beneficios por préstamos a empleados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

Por otra parte, en la medida que el beneficiario cumple las condiciones para obtener la condonación parcial del crédito educativo, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un débito en la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, mediante la consulta con número de radicado 2018550005134-2 del 28 de diciembre de 2018, el DNP aclara que “(...) para el caso que nos ocupa, las condiciones del convenio a través del cual se otorga el préstamo condonable, establece que, una vez se apruebe el préstamo, el funcionario se retira de la entidad para atender la capacitación, pasando de esta forma a ser exfuncionario” (Subrayado fuera de texto).

En relación con lo anterior, la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que:

“3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras Entidades de Gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS de dicho catálogo establece que “Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS señala que “Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

Para el caso de la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES establece que “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En primer lugar, es importante precisar que, dada la aclaración realizada por el DNP sobre el cambio en las condiciones de los funcionarios que acceden a los programas de capacitación en el exterior, en las cuales se establece que tales funcionarios deben ser retirados de la entidad con el fin de atender la capacitación, se debe dar alcance al concepto emitido mediante radicado 2018200003315-1 del 29 de junio del 2018, en los siguientes términos:

En lo relacionado con el reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus exfuncionarios, debe efectuarse atendiendo la característica de esencia económica. De tal forma que, tal y como se había manifestado, cuando el DNP destina recursos para la financiación de estudios y, en caso del incumplimiento por parte de los beneficiarios de las condiciones establecidas para efectos de su condonación, la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. Por lo tanto, el DNP deberá clasificar el valor desembolsado como un préstamo y aplicar lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar. Para efectos de lo anterior, debitará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos entregados en administración al ICETEX.

Según lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar, los préstamos se miden al costo amortizado y, cuando son otorgados a terceros distintos de otras Entidades de Gobierno y la tasa sea inferior a la tasa de mercado, la medición inicial corresponderá al valor presente de los flujos futuros utilizando como factor de descuento la tasa de interés de acuerdo con las condiciones de mercado de la fecha en que se concede el préstamo. La diferencia entre el valor presente calculado y el valor desembolsado, asumiendo que es un préstamo condicionado y que el beneficiario es un exfuncionario, se reconocerá como un activo diferido, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En la medición posterior, se reconocerá mensualmente el rendimiento efectivo como un mayor valor del préstamo y como contrapartida un ingreso financiero y el activo diferido se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones aplicables al caso específico, anotando que si el beneficiario del préstamo no se reincorpora se afectará un débito en la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero o la subcuenta 542402-Subvención por préstamos con tasas de interés inferiores a las del mercado de la cuenta 5424-SUBVENCIONES según sea el caso acreditando la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Si el beneficiario se reincorpora al servicio en la entidad, deberá reclasificar el valor registrado como subvención a la subcuenta 190516-Beneficios a empleados por préstamos condicionados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la cual se amortizará registrando un gasto en la subcuenta 510813-Beneficios por préstamos a empleados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

Posteriormente, en la medida que el beneficiario cumple las condiciones para obtener la condonación parcial del crédito, y en atención al principio de devengo, el DNP dará de baja la porción condonada debitando la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 510813-Beneficios por préstamos a empleados a tasa de interés cero o inferior a la del mercado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, según sea el caso y un crédito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO N° 20192000022601 DEL 28-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Medición inicial y posterior de los préstamos por cobrar otorgados por el Fondo de Vivienda a los funcionarios de la Registraduría Nacional del Estado Civil

Doctor

MIGUEL ANGEL GÓMEZ CARRANZA

Jefe Oficina

Fondo Social de Vivienda Registraduría Nacional del Estado Civil

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001882-2 del 14 de mayo de 2019, mediante la cual consulta si el reconocimiento inicial y posterior de los préstamos por cobrar que el Fondo otorga a los funcionarios de la Registraduría Nacional de Estado Civil, pueden clasificarse al costo, utilizando las tasas estatutarias del Fondo Social de Vivienda.

Al respecto la entidad señala:

“Para el Fondo Social de Vivienda los recursos asignados son exclusivamente para otorgar préstamos de vivienda a los funcionarios, teniendo en cuenta que somos un establecimiento público con un objetivo misional distinto no equiparable con otras Entidades de Gobierno o particulares, no es posible encontrar un mercado similar, por lo tanto, no realiza inversiones ya que en su totalidad son adjudicados en las diferentes modalidades de préstamos de vivienda, como son: adquisición de vivienda, remodelación de vivienda, liberación de hipoteca, cambio de vivienda y construcción de vivienda.”

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de la normatividad expedida para las Entidades de Gobierno en relación con la medición de los elementos de los estados financieros en su numeral 6.3. señala:

“Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento. (...)

6.3.4.3. Costo amortizado

El costo amortizado corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.”

Por su parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Préstamos por cobrar, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras Entidades de Gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado

para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

4. Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se aumentará el valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.
5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiera concedido el préstamo.
- 3.4. Medición posterior
6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.
7. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagados por anticipado asociado a la medición inicial de un préstamo, sobre el cual se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, estos se reconocerán como gasto por subvención o por beneficio a los empleados en el resultado del periodo, con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.
8. Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.
9. Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del

desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva del préstamo en la fecha de medición del deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo.

10. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de Préstamos por cobrar aplica para el reconocimiento contable de los recursos de efectivo que la entidad destina para el uso por parte de terceros, los cuales se clasifican al costo amortizado, criterio que debe aplicarse en la medición inicial como en la posterior, independientemente de si la entidad efectúa o no inversiones financieras.

La Norma igualmente señala las pautas para su reconocimiento en la contabilidad como son:

- Préstamos realizados a Entidades de Gobierno y tasa de interés pactada similar a la del mercado.

Medición inicial: Por el valor desembolsado.

Medición posterior: Al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor.

- Préstamos otorgados a terceros distintos de Entidades de Gobierno y con tasas de interés inferiores a las tasas de mercado.

Medición Inicial: En aplicación del costo amortizado, la medición inicial de los préstamos por cobrar corresponde al valor presente de los flujos futuros descontados, utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente afecta el gasto.

Medición posterior: Al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para que la información contable sea útil debe representar fielmente los hechos económicos relacionados con las operaciones de la entidad, por lo cual las cifras por concepto de préstamos por cobrar, otorgados a terceros diferentes de una entidad de gobierno, deben reflejar la subvención a favor de los terceros beneficiarios, derivadas de las condiciones favorables del préstamo en relación con el comportamiento de financiación del mercado.

Ahora bien, al determinar la tasa de referencia, la entidad debe analizar y definir cuál es el mercado con el cual es posible compararse porque el objeto del negocio y las tasas de interés son similares; si como resultado de este proceso la entidad concluye y demuestra que no cuentan con una tasa de interés de referencia del mercado diferente a las tasas pactadas en los créditos concedidos, en la medición inicial no se presentará gasto por subvención porque el valor presente del préstamo descontado a la tasa de interés pactada será igual al valor desembolsado al cual se adicionarán los costos de transacción.

Para la medición posterior aplicará la fórmula del costo amortizado, utilizando la tasa de interés efectiva que para el caso sería la pactada. Además, según lo dispuesto en la Norma, por lo menos al final del período contable deberá verificar si los préstamos por cobrar son objeto de estimaciones de deterioro por incumplimiento de los pagos o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, registrando, la diferencia entre el valor presente de flujos de efectivo descontado a la tasa de interés en la fecha de medición del deterioro y el valor en libros, como un menor valor del préstamo por cobrar y el gasto en el resultado del período.

Acorde con lo aquí expresado la entidad debe aplicar el criterio de medición señalado en la norma, esto es, al costo amortizado.

1.5 INVENTARIOS**CONCEPTO N° 20192000012601 DEL 02-04-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios.
	SUBTEMAS	Tratamiento de los terrenos destinados al desarrollo de proyectos habitacionales que serán distribuidos como subsidio de vivienda.

Doctor

FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ

Contador-Subdirección Administrativa y Financiera

Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-Isvimed

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000665-2, el día 20 de febrero de 2019, mediante la cual solicita concepto frente a los siguientes hechos:

De acuerdo al artículo 310 del Decreto Municipal 883 de 2015, el objeto social del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-Isvimed es “Gerenciar políticas y programas de vivienda y hábitat, conduciendo a la solución de las necesidades habitacionales, especialmente de los asentamiento humanos y grupos familiares en situación de pobreza o vulnerabilidad, involucrando actores públicos, privados y comunitarios en la gestión y ejecución de proyectos de vivienda, titulación y legalización, mejoramiento de vivienda y hábitat, reasentamiento, acompañamiento social, gestión urbana, relaciones con vivienda y el hábitat en el contexto urbano y rural.”

Mediante la cuenta 151002-Terrenos del grupo 15-INVENTARIOS, el Isvimed reconoce los bienes inmuebles destinados para el desarrollo de proyectos habitacionales, los cuales se adquieren a través de cesión gratuita otorgada por el Municipio de Medellín o mediante compra directa y su reconocimiento se realiza de acuerdo al avalúo catastral reportado por Catastro Municipal.

En el desarrollo de proyectos, como parte del aporte de Isvimed se trasladan lotes mediante escritura pública al fideicomiso o socio constructor, ejecutores de los proyectos.

Finalizado el proyecto los terrenos edificados se distribuyen a los beneficiarios como subsidio en especie, los lotes destinados a vías de acceso, parques y urbanismo se transfieren al Municipio de Medellín mediante escritura pública.

Frente a estos hechos, el Isvimed realiza las siguientes preguntas:

1. ¿El Isvimed debe actualizar el valor al final de cada periodo contable o cada tres años de acuerdo al numeral 20? Frecuencia de las actualizaciones, Capítulo III. ¿Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos Contables de la Contaduría General de la Nación?
2. Para llevar a cabo la actualización y teniendo en cuenta la destinación de los inmuebles, ¿se podría tomar como referente el avalúo catastral o tendría que actualizar mediante un avalúo comercial?
3. ¿Cuál sería el registro del mayor o menor valor que se genere en la actualización?
4. En caso de requerir actualización de acuerdo al avalúo comercial, ¿es procedente sobrestimar la cuenta 151002-Terrenos, considerando el tipo de entidad, ¿su ausencia de lucro y destinación de los lotes, que serán reflejados en subsidios en especie y restitución de terrenos al Municipio de Medellín?
5. ¿Procede actualizar únicamente los lotes en el momento de las transferencias al fideicomiso o socio constructor? ¿Cuál sería el registro?
6. ¿Cuál sería el registro contable de la restitución de los terrenos al Municipio de Medellín, una vez construido el proyecto? ¿Afecta cuentas del grupo de gasto público social o del patrimonio?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 693 de 2016, se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estableciendo que el “Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre

el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.”

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso. (...)

6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos provenientes de un activo han disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras. (...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo. (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad.

La utilidad potencial de medir los activos al valor neto de realización es que un activo no debe tener un valor inferior para la entidad que el valor que podría obtener por la venta del mismo. Sin embargo, este criterio de medición no es adecuado si la entidad es capaz de utilizar los recursos en forma alternativa de una manera más eficiente; por ejemplo, al usarlos en la prestación de servicios. El valor neto de realización es, por lo tanto, útil cuando la alternativa más eficiente para la entidad es la venta del activo.

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

9.2.3. Técnicas de medición

17. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. (...)

9.2.4. Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo

19. Los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS).

Cuando la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición. (...)

22. El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

24. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen

clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo. (...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno (...)

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución Nº 386 de 2018, incorpora el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración para Entidades de Gobierno, el cual estipula:

“1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

Para la fiducia inmobiliaria, aplicará el procedimiento contable de la fiducia de administración y pagos o de la fiducia de inversión, teniendo en cuenta que este negocio

tiene como finalidad la administración de recursos afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario. (...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos corresponde a aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle la finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones y la administración y venta de bienes. (...)

1.1.2.2. Administración y venta de bienes

Cuando el encargo fiduciario se constituya para la administración o venta de bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido del grupo 15-INVENTARIOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como la depreciación y el deterioro, acumulados. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la respectiva norma. (...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso. (...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando las subcuentas de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, la entidad lo registrará como ingreso o gasto, según corresponda. En el caso de un mayor valor, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, si se presenta un menor valor, la entidad debitará la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando la diferencia se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la Resolución N° 533 de 2015 la cual incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública entre otros, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y

Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución N° 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

Así mismo, mediante la Resolución N° 156 de 2018 se modificó el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007 y derogaron sus artículos 2º, 3º y 4º así como las Resoluciones 355 y 356 de 2017, las cuales contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública, los cuales tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017.

En este sentido y de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

Pregunta 1, 2, 3 y 4

Dado que los terrenos a los que refiere la consulta, cumplen con los criterios para ser reconocidos como inventarios al esperar distribuirlos de forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, estos deben medirse inicialmente por el costo de adquisición o transformación. Para el caso de los inventarios adquiridos mediante una transacción sin contraprestación, su medición inicial corresponderá al valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición, de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Con posterioridad al reconocimiento de los inventarios mantenidos para distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición, en cuyo caso este último sea inferior, se constituirá un deterioro del valor el cual se reconocerá con un débito en la subcuenta 535002-Mercancías en existencias de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR).

En el caso de que el costo de reposición sea mayor al costo, no corresponderá a realizar registro contable alguno

Pregunta 5

Ahora bien, cuando se realiza la transferencia de la propiedad a un patrimonio autónomo la entidad reconocerá un derecho en fideicomiso con un débito en la subcuenta 192603-

Fiducia mercantil-Patrimonio autónoma de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, por el valor con el cual se constituye el patrimonio autónomo, un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y la diferencia que surja se reconocerá como un ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Igualmente, cuando los inmuebles sean asignados al beneficiario final, corresponderá a la disminución del derecho en fideicomiso con un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un débito en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Para el caso en el que la entidad realice la entrega de recursos sin transferir la propiedad de los mismos mediante un encargo fiduciario, continuará reconociendo los inmuebles como inventarios atendiendo a lo estipulado en la respuesta a las preguntas 1, 2, 3 y 4 hasta tanto, estos sean asignados al beneficiario final, en cuyo caso corresponderá a una baja en cuentas de los inventarios con un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y se reconocerá un gasto público social con un débito por el importe neto de los anteriores factores, en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Por otra parte, si la entidad ejecuta los proyectos inmobiliarios mediante otras modalidades, deberá evaluar el control de los activos para su reconocimiento, en cuyo caso, si la entidad mantiene el control de estos deberá atender a lo descrito en la respuesta a las preguntas 1, 2, 3 y 4.

Pregunta 6

Frente a la restitución de los terrenos que se realicen al Municipio de Medellín correspondientes a los equipamientos, corresponderá reconocerlos como un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando para tal fin se constituyera un patrimonio autónomo, y un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En el caso en el que la entidad continúe reconociendo los inventarios, en el momento en que realice la restitución, reconocerá un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y un débito por el importe neto de los anteriores factores, en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000010691 del 19-03-2019

20192000026951 del 25-06-2019

1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO N° 20192000000301 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de construcciones en escuelas y unidades básicas de atención en salud ubicadas en la jurisdicción del Departamento para los Resguardos Indígenas Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

Doctor
DIEGO ALEXANDER TORRES URDANETA
Contador Secretaria De Hacienda
Departamento del Vaupés
Mitú.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004753-2 del 22 de noviembre en el cual manifiesta que dentro de la jurisdicción del Departamento del Vaupés se hacen construcciones en escuelas o unidades básicas de atención primaria en salud, las cuales se ubican dentro de los resguardos indígenas y no existe titularidad de estos bienes pero si están bajo el dominio del Departamento.

Mediante correo electrónico el consultante aclaró que la educación del departamento es manejado por la gobernación, y la Salud también es manejada por el Departamento, pero los servicios los presta la ESE.

Adicionalmente informa que a través de un contrato de donación el Municipio de Mitú, transfiere a la Gobernación del Vaupés la posesión y dominio sobre los puestos de salud de las comunidades indígenas de Yurupari y Acaricuara. Para el análisis del contexto se anexa contrato suscrito entre el Municipio y el Departamento relacionado con la donación de los puestos de salud.

Al respecto pregunta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?
2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

En los siguientes términos se resuelve la consulta,

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.”

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los artículos 46, 82 y 83 de la Ley 715 de 2001, en lo que hace referencia a la competencia para la prestación de los servicios de salud y la ordenación del gasto en este sector, señala lo siguiente:

“Artículo 46. Competencias en Salud Pública. La gestión en salud pública es función esencial del Estado y para tal fin la Nación y las entidades territoriales concurrirán en su ejecución en los términos señalados en la presente ley. Las entidades territoriales tendrán a su cargo la ejecución de las acciones de salud pública en la promoción y prevención dirigidas a la población de su jurisdicción.

Los distritos y municipios asumirán las acciones de promoción y prevención, que incluyen aquellas que a la fecha de entrar en vigencia la presente ley, hacían parte del Plan Obligatorio de Salud Subsidiado. Para tal fin, los recursos que financiaban estas acciones, se descontarán de la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado, en la proporción que defina el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, con el fin de financiar estas

acciones. Exceptúase de lo anterior, a las Administradoras del Régimen Subsidiado Indígenas y a las Entidades Promotoras de Salud Indígenas.

Los municipios y distritos deberán elaborar e incorporar al Plan de Atención Básica las acciones señaladas en el presente artículo, el cual deberá ser elaborado con la participación de la comunidad y bajo la dirección del Consejo Territorial de Seguridad Social en Salud. A partir del año 2003, sin la existencia de este plan estos recursos se girarán directamente al departamento para su administración. Igual ocurrirá cuando la evaluación de la ejecución del plan no sea satisfactoria.

La prestación de estas acciones se contratará prioritariamente con las instituciones prestadoras de servicios de salud públicas vinculadas a la entidad territorial, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

El Ministerio de Salud evaluará la ejecución de las disposiciones de este artículo tres años después de su vigencia y en ese plazo presentará un informe al Congreso y propondrá las modificaciones que se consideren necesarias.

(...)

Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

Artículo 83. Reglamentado por el Decreto 1745 de 2002 Distribución y administración de los recursos para resguardos indígenas. Los recursos para los resguardos indígenas se distribuirán en proporción a la participación de la población de la entidad o resguardo indígena, en el total de población indígena reportada por el Incora al DANE.

Modificado por el art. 13, Ley 1450 de 2011. Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo, deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se determine el uso de los recursos en el año siguiente. Copia de dicho contrato se enviará antes del 20 de enero al Ministerio del Interior. (Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por

la Corte Constitucional mediante Sentencia C-921 de 2007, en el entendido que dentro del marco de la Constitución y la ley, en el proceso de celebración y suscripción del contrato se debe asegurar el respeto de los derechos a la identidad cultural y a la participación de los resguardos y que en caso de discrepancia sobre el uso de los recursos, prevalecerá la decisión adoptada por las autoridades del respectivo resguardo.)

Cuando los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, sus autoridades recibirán y administrarán directamente la transferencia.

Los recursos de la participación asignados a los resguardos indígenas deberán destinarse a satisfacer las necesidades básicas de salud incluyendo la afiliación al Régimen Subsidiado, educación preescolar, básica primaria y media, agua potable, vivienda y desarrollo agropecuario de la población indígena. En todo caso, siempre que la Nación realice inversiones en beneficio de la población indígena de dichos resguardos, las autoridades indígenas dispondrán parte de estos recursos para cofinanciar dichos proyectos. Ver art. 1 Decreto Nacional 1512 de 2002

Las secretarías departamentales de planeación, o quien haga sus veces, deberá desarrollar programas de capacitación, asesoría y asistencia técnica a los resguardos indígenas y autoridades municipales, para la adecuada programación y uso de los recursos.

Parágrafo. La participación asignada a los resguardos indígenas se recibirá sin perjuicio de los recursos que los departamentos, distritos o municipios les asignen en razón de la población atendida y por atender en condiciones de eficiencia y de equidad en el caso de la educación de conformidad con el artículo 16 de esta ley, y el capítulo III del Título III en el caso de salud.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el contrato de donación N°214 de 2018, anexo a la consulta, suscrito entre el Municipio de Mitú y el Departamento del Vaupés, señala lo siguiente:

“PRIMERA. OBJETO. QUE EL MUNICIPIO O EL DONANTE POR MEDIO DE ESTE INSTRUMENTO, TRANSFIERE A LA GOBERNACIÓN DEL VAUPES O EL DONATARIO, A TÍTULO DE DONACIÓN LA TOTALIDAD DE SUS DERECHOS DE DOMINIO Y POSESION PLENA QUE TTENE Y EJERCE SOBRE LOS PUESTOS DE SALUD PARA LAS COMUNIDADES DE YURUPARI Y ACARICUARA.

(...)

TERCERA. MODO DE ADQUISICION. EL MUNICIPIO O DONANTE declara que la infraestructura materia de este negocio jurídico fue construida por el Municipio de Mitú en la vigencia 2015.

CUARTA. DESTINACION DEL BIEN. Que el inmueble donado por el Municipio de Mitú será destinado por el Departamento del Vaupés, para la prestación exclusiva de servicios de salud.

QUINTA. Que la infraestructura materia de la donación se encuentra libre de censo hipoteca, embargo, pleito pendiente, demanda civil registrada, arrendamiento, anticresis, y patrimonio de familia inembargable consignado por escritura pública, condiciones resolutorias del dominio, limitaciones del mismo y en general, libre de todo gravamen.

SEXTA.-Que desde esta misma fecha, el MUNICIPIO O EL DONANTE, le hace entrega real y material del inmueble anteriormente descrito al DEPARTAMENTO DEL VAUPES O EL DONATARIO, con todos sus usos, costumbres y anexidades que legalmente le corresponde al mismo, sin reserva ni limitación alguna y en el estado en que encuentra.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de “esencia sobre la forma”, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

(Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco Conceptual, en el numeral 6.1.1. del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define Activos así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados

por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente: “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Igualmente, el citado numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, en los párrafos 5, 6 y 7, establece lo siguiente:

- “5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.
6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.
7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en

que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”
(Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Marco conceptual antes indicado, define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea

dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

4. Consideraciones relacionadas con los procedimientos transversales

El numeral 3 del procedimiento transversal sobre el Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la Resolución 525 de 2016, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por

alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables. Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo: a) Establecer los responsables de la información contable. b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. Esta forma de organización y ejecución del proceso contable aplicará a las entidades que por disposición legal deban llevar contabilidad separada de los fondos sin personería jurídica que administran, los cuales se tratarán como unidades contables dependientes. La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

- f) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- g) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previas a la generación de los estados financieros.
- h) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable. e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

CONCLUSIONES

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Para el reconocimiento de activos, tanto en las Entidades de Gobierno como en las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se debe cumplir un conjunto de condiciones básicas, incluido el control ejercido sobre el activo respectivo del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar

beneficios económicos futuros. Para tal efecto, se deberá tener presente que una ejerce el control sobre un activo es quien impone las condiciones respecto de la utilización de los bienes o es quien tiene derecho a usar el recurso para prestar servicios.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Así, por ejemplo, la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa o de un centro de salud ubicados en un territorio indígena será aquella que presta el servicio educativo o el servicio de salud por su cuenta y riesgo, por cuanto es la entidad que consume el potencial de servicios o de beneficios económicos de ese conjunto de activos, con lo cual cumplirá el cometido estatal a su cargo.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se responden las inquietudes planteadas en la consulta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?

Los Fondos de Servicios Educativos (en adelante FSE) son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal. De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales.

A efectos de atender la obligación anterior, le corresponde al departamento establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la

contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado.

Al respecto, se debe considerar lo señalado por la CGN en la Resolución 385 de 2018, la cual dispone que corresponde a cada entidad pública optar, como forma de organización y ejecución del proceso contable, llevar el proceso contable de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables. En consecuencia, si opta por llevar contabilidad centralizada, todos los hechos económicos deberán estar registrados en una única unidad contable pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y hechos económicos de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos; en tanto que, si opta por llevar contabilidad separada en unidades contables dependientes, cada FSE procesará su propia información, para posteriormente integrarse a la unidad contable central.

De otra parte, es importante precisar que, a quien le corresponde dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, es al Departamento del cual hace parte ese Municipio, tal como se desprende de lo establecido en el Artículo 6º, numeral 6.2., de la Ley 715 de 2001.

Con fundamento en lo, el reconocimiento de la planta física utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a cargo del Departamento, dependerá de las condiciones establecidas para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción.

Si la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa es el Departamento, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo en los resguardos indígenas, por su cuenta y riesgo, ello significa que es el Departamento quien obtiene el potencial de servicios de ese conjunto de activos, con lo cual cumple el cometido estatal a su cargo.

En consecuencia, si el Departamento determina que en la contabilidad de los FSE solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001 deberá reconocer la infraestructura y los terrenos usados por las instituciones educativas en la unidad contable del nivel central (Gobernación), caso en el cual se registrarán los activos en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Por el contrario, si el Departamento ha dispuesto un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la Gobernación (Unidad contable central), y que éstos, además de reflejar en su unidad contable dependiente los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar a su sistema de información contable la infraestructura y terrenos utilizados en la prestación del servicio educativo, le corresponderá al FSE registrar el valor de dichos activos, en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, aplicando la normativa contable antes señalada.

2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios del Departamento dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?

En este caso se deberá comprobar que la entidad que hace uso de los bienes y quien consume u obtiene el potencial de beneficios económicos es la Empresa Social del Estado de esa jurisdicción, es decir, que esta empresa ejerce el control sobre las infraestructuras, en tanto que el Departamento del Vaupés solo estará contratando la prestación de servicios de salud con esa ESE, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

Cuando el Departamento construya unidades básicas de salud con recursos propios y se espere que éstas sean utilizadas por la ESE Departamental, como se explica en la consulta, las dos entidades deben proceder como se indica a continuación:

Con la ejecución de los recursos, la Gobernación reconocerá en su contabilidad el valor de la construcción de las unidades básicas de atención en salud, afectando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarles en esa cuenta, y como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si las construcciones van a ser entregadas en una operación sin contraprestación a la ESE, cediendo el control de estos activos por cuanto van a ser utilizados por esa empresa para la prestación de los servicios de salud, es decir que es la ESE quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los bienes y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, en este caso la gobernación que entrega de las construcciones cediendo el control sobre las mismas, debe reconocer ese hecho mediante un debito en el subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación

de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por su parte la ESE, en aplicación del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá reconocer en su contabilidad la infraestructura mediante un débito un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

Para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas por el Municipio al Departamento se debe tener en cuenta la esencia económica de la transacción, teniendo en cuenta que el Departamento suscribió el convenio con el Municipio, y que este recibe los bienes y ejerció el control sobre tales infraestructuras, así sea momentáneamente.

Para tal efecto, considerando que el Departamento ha previsto la cesión gratuita de los bienes recibidos a la ESE bajo su control, entidad que los utilizará para la prestación de los servicios de salud a su cargo, cuando reciba los bienes debitará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Del otro lado, el Municipio de Mitú debió debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados.

Por otra parte, cuando el Departamento haga entrega de los bienes a la ESE respectiva, reconoce un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

La ESE, por su parte debe incorporar el bien en la contabilidad para lo cual un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

CONCEPTO N° 20192000001401 DEL 18-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro Depreciación acumulada de propiedades, planta y equipo (CR) Cuentas de orden-Deudoras de control Cuentas de orden-Deudoras de control por el contra.
	SUBTEMAS	Dinámica contable para el retiro de libros de los activos totalmente depreciados.

Doctora
MARTHA CECILIA GARCÍA URBANO
Contadora
Personería Municipal de Yumbo
Yumbo-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005007-2, del 14 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Agradezco me indique la dinámica contable para el retiro de libros de los activos totalmente depreciados”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

La descripción del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos

producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

También incluye los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas, así como los bienes de propiedad de terceros recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general y los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación hacia propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.
- 2- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, donación, cesión u otra modalidad de retiro.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la depreciación calculada periódicamente.
- 2- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos retirados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de disposición de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.

3- El valor de los bienes y derechos retirados cuando no requieran ser controlados.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

El numeral 6.2.1 Reconocimiento de activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

De otra parte, los numerales 10.1 Reconocimiento de propiedades, planta y equipo y 10.3 Medición posterior correspondientes a la norma de Propiedades, planta y equipo, la cual se encuentra contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...).

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación

de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

27. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

Además, el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios

económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

Por último, el numeral 4.2 Cambios en una estimación contable correspondiente a la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

4.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio

si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

19. Cuando la entidad realice un cambio en una estimación contable, revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del cambio;
- b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros; y
- c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Respecto de los activos totalmente depreciados, caso en el cual se entiende que no reúnen los criterios para su reconocimiento como activos, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Norma Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo Para Entidades de Gobierno, es decir que un elemento de Propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal.

El registro contable que debe efectuar la entidad para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y alternamente se acredita la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir valor de salvamento, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito que deberá efectuarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

CONCEPTO N° 20192000002321 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Profesionales aptos para realización de avalúos de Propiedad, Planta y Equipo en convergencia.

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Departamento de Antioquia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005099-2, del 24 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a la siguiente pregunta:

¿El Departamento de Antioquia debe realizar los avalúos de los bienes muebles por profesionales especializados y certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) o por el contrario pueden realizarse por personal de la entidad que posean conocimiento para dar valor a los bienes que lo requieren?

Lo anterior en marco del proceso de convergencia que adelanta el departamento hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, se establece:

“Artículo 1°. Objeto. La presente ley tiene como objeto regular y establecer responsabilidades y competencias de los evaluadores en Colombia para prevenir riesgos sociales de inequidad, injusticia, ineficiencia, restricción del acceso a la propiedad, falta de transparencia y posible engaño a compradores y vendedores o al Estado. Igualmente la presente ley propende por el reconocimiento general de la actividad de los evaluadores. La

valuación de bienes debidamente realizada fomenta la transparencia y equidad entre las personas y entre estas y el Estado colombiano^o

Artículo 2°. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como avaluadores, valuadores, tasadores y demás términos que se asimilen a estos utilizados en Colombia, se registrarán exclusivamente por esta ley y aquellas normas que la desarrollen o la complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del avaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

(...)

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Avaluador. El avaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control;

(...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Avaluadores. Créase el Registro Abierto de Avaluadores, el cual se conocerá por sus siglas “RAA” y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

(...)

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de avaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Avaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 556 de 2014 por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013 señala:

“Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en el artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la ley, mientras ejerzan funciones públicas.”

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, la CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, el cual señaló que “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con el Instructivo 002 de 2015 que estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, a 1 de enero de 2018, se identificaron las alternativas de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo y para los bienes de uso público, dentro de las cuales se incluyen:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo
(...)”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

b) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...)” (Subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se definen las bases de medición de los activos, dentro de las cuales se incluyen:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).”

CONCLUSIONES

El Instructivo 002 de 2015 fue emitido por la CGN con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno y, para el caso de las propiedades planta y equipo, dispuso tres alternativas de medición, correspondientes a: i) Al costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro de valor acumulado, ii) Al valor de mercado, costo de reposición o costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, y iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

Si la entidad definió que la alternativa adecuada para determinar los saldos iniciales correspondía a la segunda, los avalúos debían corresponder a la definición de alguna de las opciones de medición contempladas en el Marco Conceptual para Entidades Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Ahora bien, por regla general, la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley N° 1673 de 2013 y en el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben

tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Sin embargo, para el caso particular de los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Adicionalmente, debe contemplarse que para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos que cumplen funciones relacionadas con actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Por lo anterior, la entidad realizará los avalúos con personal apto para la ejecución de tales actividades sin que exista la obligación de que dicho personal cuente con los certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) siempre que se cumplan los criterios establecidos por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y únicamente para efectos de la determinación de los saldos iniciales conforme a lo señalado en el instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO N° 20192000000831 DEL 14-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en comodato por la ANTV a los operadores públicos de televisión.

Doctora
 MARIANA VIÑA CASTRO
 Directora (E)
 Autoridad Nacional de Televisión
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005102-2 de fecha, 24 de diciembre de 2018, donde solicita a la CGN que emita concepto sobre las siguientes preguntas:

1. Según lo establecido en las normas NIIF, ¿cómo deben reconocerse los bienes entregados en comodato en la contabilidad de la Autoridad Nacional de Televisión, quien en la actualidad funge como entidad comodante?
2. ¿Los bienes entregados en comodato a los operadores públicos de televisión también se consideran también como activos de la Autoridad Nacional de Televisión, es decir de la entidad comodante?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con los contratos de Comodato se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, que establece:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos." (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a Entidades

de Gobierno y se dictan otras disposiciones, estipula lo siguiente con respecto al ámbito de aplicación:

“Artículo 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo para Entidades de Gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las Entidades de Gobierno que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (...)”

A su vez, el numeral 5.2.3 del documento Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública señala que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, “es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”

El Marco conceptual adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, menciona la esencia sobre la forma como uno de los principios de contabilidad pública y lo define como:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Por otra parte, respecto de los Activos señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la 484 de 2017 que contiene las Normas a aplicar por parte de las Entidades de Gobierno en la implementación de la Nueva normatividad contable pública, respecto de Propiedades, planta y equipo dispone:

"10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Sobre este particular, es preciso advertir que la entidad no debe aplicar NIIF, pues estas corresponden a la normativa expedida por un regulador internacional; en su defecto, la Entidad debe aplicar la normativa expedida por el regulador local, en este caso el Marco

Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

En lo referido a la consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En desarrollo del contrato de Comodato celebrado entre la Agencia Nacional de Televisión con los operadores públicos de televisión, corresponde establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, de manera integral los elementos que caracterizan a los activos a fin de establecer el procedimiento contable adecuado para el reconocimiento del inmueble en un contrato de Comodato entre una entidad de Gobierno (comodante) o los operadores (comodatarios).

En tal sentido, además de analizar las características definidas para el reconocimiento de un bien de Propiedad, planta y equipo, esto es que son bienes tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que se tengan para generar beneficios producto de su arrendamiento, que no espera venderlos y que se prevé su uso por más de un período contable, es necesario hacer referencia a los elementos definidos para el reconocimiento de un activo y que corresponden a recursos controlados que le dan a la entidad el derecho sobre el bien y en consecuencia definir el uso que el tercero debe darle y la forma en que el receptor debe garantizar que el recurso se utilice para los fines previstos.

Además, de lo anterior es pertinente analizar en la determinación de control que el Marco conceptual hace referencia a que, si los riesgos y beneficios asociados al activo han sido transferidos sustancialmente, la entidad no puede reconocer el activo.

Con respecto a los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, la Agencia Nacional de Televisión deberá establecer si en los términos de los contratos de comodato asume los riesgos sustanciales asociados a la tenencia del activo y poder así definir si este elemento es relevante para el retiro o no de los bienes de su contabilidad.

Según lo anotado, si la Agencia Nacional de Televisión encuentra que mantiene el control sobre los activos, los mantendrá en su contabilidad y aplicará lo correspondiente a las

Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, revelando en Notas a los estados financieros, la existencia del contrato de Comodato relacionado con dichos bienes. En caso que la evaluación conduzca a concluir que no se mantiene el control, en los términos expresados anteriormente, deberá retirarlo de los estados financieros y llevará un control a nivel de cuentas de orden, hasta tanto le sea reintegrado, momento en el cual lo incorporará nuevamente a la Propiedades, planta y equipo contra un ingreso.

CONCEPTO N° 20192000003101 DEL 07-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos realizados en los años 2018 y 2019 en miras al cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, frente a los saldos de bienes muebles e inmuebles, que no atendieron a lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015. Tratamiento contable de costos de reposición en los que se incurren para subsanar el deterioro de un activo.

Doctora
INIDIS MARÍA DUARTE BOLIVAR
Contadora
Municipio de Hatonuevo
Hatonuevo, Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN N° 2019550000075-2 el día 11 de enero de 2019, mediante la cual solicita consulta frente al tratamiento contable de los avalúos realizados al final de la vigencia 2018 y el deterioro de los bienes no generadores de efectivo, en atención a los siguientes hechos:

1) Los saldos de los bienes muebles e inmuebles en la contabilidad del municipio de Hatonuevo, no reflejan la realidad económica, puesto que no se encuentran individualizados si no de manera global, así como los saldos por depreciación, los cuales pueden estar sobrestimados o subestimados, por el hecho de que nunca se han dado de baja o no se han registrado en contabilidad por falta de un inventario.

Al no contar con un inventario de bienes muebles e inmuebles, en varias ocasiones se ha solicitado a los alcaldes la realización de este para poder realizar los ajustes pertinentes, para lo cual, el Municipio realizó por primera vez, desde su existencia, un avalúo parcial a finales del mes de diciembre de 2018 para bienes inmuebles de la zona rural, faltando así los bienes inmuebles ubicados en zona urbana, los bienes muebles y bienes de uso público, que se realizarán en la vigencia 2019.

Respecto a lo anterior, se solicita orientación frente a los ajustes contables de estos avalúos, y responder a las siguientes preguntas:

“¿Es conveniente realizar el ajuste o se debe esperar a que se realice el avalúo a la totalidad de los bienes?”

¿Si es viable el registro, la depreciación que tenían esos bienes a 1 de enero del 2018 se debe cancelar contra la cuenta de Impacto al patrimonio y dejar el valor del avalúo a diciembre de 2018, o que tratamiento contable se le debe dar?

¿Qué tratamiento contable se le debe dar a los bienes a los que no se le ha realizado el avalúo en la vigencia 2018, ya que muchos de ellos no tienen costo ni fecha de adquisición?”

2) Identificar el tratamiento contable que se le debe dar a los costos de reposición en los que se incurren para subsanar el deterioro de un activo, para dejarlo en las mismas condiciones en las que estaba antes de presentarse dicho deterioro, por ejemplo:

Una entidad tiene un inmueble que adquirió por \$300.000.000, con una vida útil de 30 años, transcurridos 20 años se determina que tiene un deterioro por daños físicos en la infraestructura y se estima que el costo de reposición del activo es de \$70.000.000. al final del año 20 el valor en libros es de $\$300.000.000 - 200.000.000 = \$100.000.000$.

Cuando se determina el deterioro se hace el registro respectivo en las cuentas 5351 y 1695 por un valor de \$100.000.000.

En el momento en que se hace la reparación del deterioro se reversa la pérdida por deterioro. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar al total de los costos que se paguen por la reposición del activo, registrándolos como gastos o como un mayor valor del activo?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la característica fundamental de Representación fiel, la cual “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Por otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo para la medición posterior. (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo." (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 2

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo. (...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por

tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. (...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

19.3. Reconocimiento

13. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

19.5. Medición del deterioro del valor de los activos

19.5.1. Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

19.5.2. Unidades generadoras de efectivo

38. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si su valor recuperable es menor que el valor en libros de la unidad. (...)

19.6. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

43. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor recuperable del activo. (...)

47. Si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, se verificará si esta se ha reducido. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o amortización o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ninguna reversión del deterioro del valor para el activo considerado.

19.6.2. Medición de la reversión del deterioro

19.6.2.1 Activos individualmente considerados

48. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores, para un activo, si se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar su valor recuperable, desde el reconocimiento de la última pérdida por deterioro. Para dicha reversión, se aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable. Ese incremento será una reversión de una pérdida por deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

49. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores. (...)

19.6.2.2 Unidades generadoras de efectivo

51. El valor de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos de esa unidad, de forma proporcional al valor en libros de esos activos. No obstante, si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo, a este no se le asignará reversión por pérdida por deterioro. Esos incrementos del valor en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales y se reconocerán en el resultado del periodo.

52. En todo caso, el valor en libros de cada activo no se aumentará por encima del menor entre a) su valor recuperable (si pudiera determinarse); y b) el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores. (...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. (...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo. (...)

20.5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

23. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo. (...)

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

28. La entidad revertirá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del

servicio recuperable corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

29. La reversión de la pérdida por deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

30. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Instructivo 002 de 2015, estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación. Así mismo, la Resolución N° 523 de 2018 señaló que, en cualquier momento durante el primer periodo de aplicación, las entidades podrían ajustar en sus sistemas de información los saldos a la fecha de transición, es decir, que los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 podrían ser modificados a lo largo del 2018, afectando las partidas de activos, pasivos y patrimonio, y cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Para efectuar la corrección de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 que no cumplen con la característica fundamental de representación fiel, la entidad debe tener en cuenta que con posterioridad al primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no podrá cambiar la alternativa de medición dispuesta con el Instructivo 002 de 2015 y escogida para cada grupo de activos.

Por lo anterior, a continuación, se detallan las opciones para el tratamiento contable de la corrección de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 que la entidad deberá aplicar, de acuerdo con las alternativas de medición escogidas por esta:

1. Propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y propiedades de inversión medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información.

Por lo tanto, si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Si por el contrario, el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

En cualquiera de estos dos casos, será necesario calcular la depreciación, de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

2. Propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018.

Por lo anterior, si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Si por el contrario, el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, el proceso de corrección atenderá lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Para ambos casos, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

3. Bienes de uso público medidos a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo, y los bienes históricos y culturales medidos a la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

La corrección de los saldos iniciales se realizará en el momento en el cual la entidad cuente con el avalúo de estos bienes aplicado a 1º de enero de 2018, en concordancia con lo dispuesto en el segundo numeral de la pregunta 1 del presente concepto.

Pregunta 2

De acuerdo con el contexto mencionado en su consulta, es importante aclarar que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del activo, al ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos y, por otra parte, las reparaciones se reconocen como un gasto, dado que se realizan con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

Por lo anterior, si el Municipio considera que las erogaciones realizadas para reponer el activo corresponden a adiciones y mejoras, este mayor valor se reconocerá en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que en consecuencia, afectará el importe por depreciación. Si por el contrario la entidad considera que dichas erogaciones atienden a una reparación, este valor será reconocido en el gasto del periodo en la subcuenta 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Con respeto al deterioro del valor, dado que los elementos de propiedades, planta y equipo pueden aplicar la Norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, es indispensable distinguir si el activo es o no generador de efectivo, entendiendo que un activo generador es aquel que se tiene con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado.

Posteriormente, se debe efectuar la evaluación en la cual se establece si el bien presenta o no indicios de deterioro, que en caso de existir, deberá determinarse y verificarse el valor de la pérdida, con la medición del valor recuperable para los activos generadores de efectivo y el valor del servicio recuperable para los activos no generadores de efectivo.

En el caso de los activos generadores de efectivo, cuando el valor en libros sea mayor al valor recuperable, la diferencia que surja entre estos dos valores, se reconocerá con un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de los activos no generadores de efectivo, cuando el valor en libros sea mayor al valor del servicio recuperable, la diferencia que surja entre estos dos valores, se reconocerá con un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si con posterioridad al reconocimiento del deterioro, las condiciones que lo originaron ya no existen, se procede a realizar la reversión de la pérdida por deterioro con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y, para el caso de que el deterioro se reconociera en un periodo anterior, un crédito en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, o si el deterioro fue reconocido en el mismo periodo, un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Por lo anteriormente expuesto, si bien pueden realizarse erogaciones con el fin de revertir el deterioro del valor de un activo, estos pueden no garantizar que los indicios que existían en la determinación del deterioro, ya no existan. Así mismo, puede ocurrir que estas solo reduzcan el deterioro originalmente reconocido, puesto que el valor recuperable o el valor del servicio recuperable continúan siendo inferiores al valor en libros.

En consecuencia, estos son hechos económicos diferentes que deberán tratarse de acuerdo con lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

CONCEPTO N° 20192000004231 DEL 12-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones efectuadas por Agrosavia para el mejoramiento de bienes que el ICA le entregó en arrendamiento.

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGUEZ
 Coordinador Grupo Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario-ICA
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000350-2 del 7 de febrero de 2019 mediante la cual formula consulta en los siguientes términos:

“El instituto tiene 14 predios en calidad de arrendamiento con Agrosavia los cuales están registrados en propiedad planta y equipo del ICA dado que el canon de arrendamiento está por debajo del mercado, debido a su objeto principal son los bancos de germoplasma y la investigación.

Por otro lado estas mejoras no han sido verificadas por el Instituto ya que la información llegó al instituto hasta el día lunes 04-02-2019 y esta verificación incluye toda la parte legal que conlleva (licencias, permisos, registro entre otros).

Ahora según información de Agrosavia este registro lo realizaron como una transferencia (gasto) por valor de \$4.717.120.867, según el concepto adjunto y será reportado como operación recíproca.

1.- El instituto debe reconocer en sus estados financieros a diciembre de 2018 el valor de las obras realizadas por Agrosavia con la información reportada sin haber realizado la verificación legal ya que se nos informó de este evento el día 04-02-2019?

2.- ¿El Instituto si va a reconocer el registro contable de estas obras lo puede hacer en la cuenta 164027- ¿Edificaciones pendientes de legalizar (debito), contra la cuenta de transferencia (Ingreso crédito)?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, sobre los principios de contabilidad, establece:

“Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir que el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”
(Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, dentro de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad en liquidación ajustará los valores reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

Por su parte, el concepto Radicado CGN N° 20182000054151, dirigido a la Secretaría Distrital de Hacienda, en relación con el reconocimiento de obras para el mejoramiento o restauración de bienes que controla otra entidad de gobierno, señaló lo siguiente:

“4.1. Entidad que realiza las obras públicas objeto de reconocimiento.

Cuando una entidad de gobierno deba efectuar el mejoramiento, rehabilitación o restauración de bienes que controla otra entidad de gobierno, ejecutados sin exigir contraprestación alguna a la entidad que controla el bien intervenido, deberá reconocer un gasto mediante un débito en la 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Para tal efecto, oportunamente se deberá informar a la entidad correspondiente.

Cuando se trate de erogaciones por concepto de mantenimiento o conservación de tales bienes, cuando la entidad recíproca considere la necesidad del reconocimiento de ese tipo de gastos para efectos de representación fiel y el control estadístico, previa conciliación, la entidad ejecutora reconocerá un gasto mediante un débito en la 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Para efectos de lo anterior, se requiere suministrar la información y documentación necesaria para la contraparte pueda realizar el registro recíproco.

4.2. Entidad que controla el activo intervenido por otra entidad de Gobierno

En tanto que la entidad de gobierno que controla el activo intervenido, cuando obtenga la información y documentación correspondiente, reconocerá la ampliación, mejoramiento o rehabilitación por el costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, ello mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, les corresponde a las entidades reconocer los hechos económicos en el momento en que sucedan, en cumplimiento del principio de devengo, de modo que refleje el hecho económico en el período contable al cual corresponde.

Adicionalmente, teniendo en cuenta que el hecho se evidenció antes del cierre de los estados financieros de 2018, le correspondió al Instituto adelantar todas las acciones necesarias para establecer si las erogaciones reportadas por Agrosabia cumplían con las condiciones para reconocerse como mayor valor de las propiedades, planta y equipo como lo expresa el numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por cuanto

aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o reducen significativamente los costos.

En este caso el registro correcto corresponde a un mayor valor del activo, en la subcuenta y cuenta que identifique el respectivo bien objeto de las mejoras. No es viable su registro en la subcuenta cuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar por cuanto no cumplen con las características de bienes para los cuales se adelantan acciones jurídicas en procura de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo.

En consecuencia, el ICA debió proceder a registrar estos hechos incrementando el valor del respectivo bien, con crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si se trata de erogaciones por concepto de mantenimiento o conservación de tales bienes, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Es importante precisar que, si no se procedió de conformidad con el procedimiento descrito anteriormente, deberá efectuarlo en el actual período afectando los resultados acumulados de períodos anteriores, de conformidad con lo establecido en la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO N° 20192000005001 DEL 15-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos realizados en los años 2019 en miras al cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, frente a los saldos de bienes muebles e inmuebles, que no atendieron a lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015.

Doctora
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA
Coordinadora de Contabilidad
Universidad de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2019550000126-2 el día 17 de enero de 2019, mediante la cual solicita el registro contable para los avalúos que se realicen en el año 2019 y siguientes, de acuerdo con los siguientes hechos:

“La Universidad de Antioquia, en cumplimiento de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, llevó a cabo las acciones necesarias para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, entre ellas la elección de una de las alternativas de medición para las propiedades, planta y equipo.

La alternativa elegida, en principio, fue medir estos activos al costo, menos depreciación, menos deterioro de valor. No obstante, luego de estudiar los beneficios de efectuar avalúos, y de gestionar recursos y aliados para hacerlo, la Universidad de Antioquia comenzó a realizar avalúos de bienes muebles e inmuebles durante el 2018. Algunos ajustes al ESFA, producto de los avalúos, se lograron incorporar en los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2018, como bien lo permitió la Resolución 523 de 2018. Sin embargo, no se alcanzaron a terminar la totalidad de avalúos, entre ellos, algunos bienes muebles (propiedades, planta y equipo) y las colecciones que se encuentran en el Museo Universitario (artes visuales, antropología, historia y ciencias naturales); estos últimos se tenían reconocidos en la situación financiera de la Entidad, en cuentas de orden a valor de \$1. (...)

Los ajustes según el Instructivo 002 de 2015, que afectan la cuenta 3145-Impactos por transición al nuevo marco de regulación, sólo se pueden llevar a cabo hasta el 31 de diciembre de 2018. Posteriormente, se debe dar aplicación a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno. Esto indica claramente que los avalúos a la propiedad, planta y equipo y a los bienes históricos y culturales, sólo son permitidos para la determinación de saldos iniciales; posteriormente, en los periodos de aplicación, la propiedad, planta y equipo se mantendrá al costo menos depreciación menos deterioro de valor, y los bienes históricos y culturales al costo.

Sin embargo, surge la inquietud sobre el tratamiento de aquellos avalúos cuyo resultado sólo se tendrá en el transcurso del 2019, y aquellos activos que, producto del saneamiento contable se deban incorporar por medio de avalúo a partir del 2019:

- ¿Los avalúos que se comenzaron a gestionar en el 2018 para la determinación de saldos iniciales, cuyo resultado se obtenga con posterioridad a la presentación de los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2018, se incorporarían en la situación financiera de la entidad, contra la cuenta del patrimonio 3109-Resultados de ejercicios anteriores, ¿dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Aquellos bienes que cumplían las condiciones para su reconocimiento, pero que no se encontraban en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018 y que no cuentan con un costo de adquisición (por ejemplo, las colecciones del Museo Universitario de la Universidad de Antioquia), o que tenían un costo de adquisición ínfimo (\$100, por ejemplo) se incorporarían mediante avalúo afectando la cuenta del patrimonio 3109-resultados de ejercicios anteriores, dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores?
- Si producto del saneamiento contable, la entidad realiza avalúos para incorporar activos a su situación financiera, ¿afectaría la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, ¿dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores? Adicionalmente, teniendo en cuenta que el avalúo se tiene sólo a una fecha determinada, y este sería el valor fidedigno a la fecha, siendo poco razonable calcular el valor que tendría el activo en un periodo anterior ¿la reexpresión de la cual habla la norma cómo procedería cuando el importe sea material?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.”

Así mismo, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la característica fundamental de Representación fiel, la cual “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Por otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 3

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Instructivo 002 de 2015, estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación. Así mismo, la Resolución N° 523 de 2018 señaló que, en cualquier momento durante el primer periodo de aplicación, las entidades podrían ajustar en sus sistemas de información los saldos a la fecha de transición, es decir, que los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 podrían ser modificados a lo largo del 2018, afectando de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, y cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con la finalidad de efectuar la corrección de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 que no cumplen con la característica fundamental de representación fiel, la entidad debe tener en cuenta que con posterioridad al primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no podrá cambiar la alternativa de medición dispuesta con el Instructivo 002 de 2015 y escogida para cada grupo de activos.

Por lo anterior, si la entidad estableció durante el año 2018 que para la determinación de los saldos iniciales los elementos de Propiedades, planta y equipo se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, se debe garantizar que los avalúos que se realicen sean aplicables a 1º de enero de 2018.

Si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Por el contrario, cuando el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, el proceso de corrección atenderá lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, la Universidad de Antioquia deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados

financieros para el periodo más antiguo para el que se presente información, que para el caso particular, corresponderá a los saldos iniciales, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Para ambos casos, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error, los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

Ahora bien, si la entidad estableció en la determinación de los saldos iniciales que los bienes clasificados como bienes de uso público se medirían a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo, y los bienes históricos y culturales serían medidos a la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, la corrección de los saldos iniciales se realizará en el momento en el cual la entidad cuente con el avalúo de estos bienes aplicado a 1º de enero de 2018, según lo dispuesto para las propiedades, planta y equipo.

Pregunta 2

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, que se reconocen cuando sea probable el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo y pueda medirse con fiabilidad.

Respecto a la medición fiable, se puede hacer uso de estimaciones cuando el valor de un activo no es conocido, pero dicho valor dependerá de la información asociada al bien que se encuentre disponible.

En este sentido, si en la preparación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 existían bienes que cumplían los requisitos para ser reconocidos como activos, pero no fueron incorporados contablemente, constituye un error por omisión de información, que

no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las características cualitativas de la información financiera, por lo cual se debe establecer la fecha desde la cual se tenía el control sobre estos, y efectuar los siguientes registros contables:

1. Para los elementos que cumplieran con la definición de activo y disponían de información fiable para estimar un valor en la preparación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 y que no fueron reconocidos adecuadamente, la corrección de estos errores con posterioridad al año 2018, debe atender lo regulado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, y con las alternativas de medición establecidas por la Universidad en la preparación de los saldos iniciales, determinando así para los elementos de propiedades, planta y equipo el valor de mercado, costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, para los elementos de bienes de uso público costo de reposición a nuevo depreciado y para los bienes históricos y culturales el valor de mercado o costo de reposición, que se deberán determinar a través de un avalúo técnico a 1º de enero de 2018, afectando las cuentas correspondientes a cada tipo activo contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Para los elementos que cumplieron con la definición de activo y disponían de información fiable para estimar un valor durante el año 2018 pero no fueron reconocidos adecuadamente, la corrección de errores con posterioridad al año 2018, debe atender con el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, y con la Norma de Ingresos sin contraprestación, para lo cual se estimará el valor de mercado del activo en el momento en que determina el control por parte de la entidad y, en ausencia de este, por el costo de reposición, afectando las cuentas respectivas a cada tipo activo contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO N° 20192000005201 DEL 18-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo en concesión Bienes de uso público en servicio-Concesiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición y registro por parte del concedente de los bienes a entregar al titular.

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500004022 del 11 de febrero de 2019, mediante la cual consulta en relación con el Acuerdo de concesión Aburrá Norte suscrito por el Departamento con el Área Metropolitana del Valle de Aburrá, si es obligatorio que el Departamento de Antioquia realice el plan de trabajo y las gestiones necesarias para incorporar activos y pasivos en concesión que se revertirán antes del 2022 (plazo máximo)? ó Podría efectuar un plan de trabajo para asegurar que los activos y valores asociados al acuerdo concesión se informen adecuadamente a la Nación al momento de entregarle las vías, sin tener que incorporarlos a la situación financiera del Departamento?

Lo anterior en consideración a lo dispuesto en la Resolución 602 de 2018, de la CGN, que señala el plazo del 31 de diciembre de 2022 para reconocer, medir e incorporar los activos de infraestructura de transporte. Sobre el particular la entidad indica que el Departamento de Antioquia como concedente tiene el control de los activos y el Acuerdo de concesión termina en abril de 2021, la totalidad de las vías concesionadas son de orden primario (nacionales) y deberán entregarse a la Nación (ANI) al terminar el acuerdo.

CONSIDERACIONES

El Capítulo V del Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicado por las Entidades de Gobierno se refiere a las concesiones en los siguientes términos:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. (...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma. (...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 602 de 2018, “Por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo de Cuentas de dicho Marco normativo”, señala:

“10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente

(...)

De igual manera, la entidad concedente reclasificará las propiedades, planta y equipo que estaban en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. Adicionalmente, reclasificarán los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificado, con un débito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).(…)

10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular

Cuando la entidad concedente deba entregar la infraestructura de transporte que estaba concesionada a la entidad titular, se efectuarán los siguientes registros contables:

10.3.1. Registros en la entidad concedente.

10.3.1.1. Cuando los activos se entreguen a la entidad titular con posterioridad al momento en que se reciben del concesionario.

Cuando el concesionario entregue los activos a la entidad concedente, esta realizará la reclasificación establecida en el numeral 10.1 del presente Procedimiento.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta

1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)

10.3.1.2. Cuando los activos se entreguen a la entidad titular en el mismo momento en que se reciben del concesionario.

Cuando la entidad concedente entregue los activos a la entidad titular en el mismo momento en que los reciba del concesionario, esta no realizará la reclasificación establecida en el numeral 10.1 del presente Procedimiento. En su lugar, la entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El plazo de la Resolución 602 de 2018, fue dispuesto para que las entidades en cumplimiento de la Norma de Concesiones, incorporen a su información financiera los activos y pasivos relacionados con la infraestructura de transporte que se encuentre concesionada con el objeto de que las entidades encargadas del desarrollo de proyectos mediante Acuerdos de concesión, (cuando la entidad no ha incorporado tal información en su contabilidad), presenten información fiel y relevante, útil a los diferentes usuarios, que para el caso es la entidad titular a quien se devolverán los activos construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del Acuerdo concesión.

En consecuencia, no obstante el plazo de culminación del Acuerdo de concesión, corresponde a la concedente (entidad territorial), reconocer, medir y registrar en su contabilidad los bienes que serán entregados a la entidad titular (Nación), para lo cual según si el traslado se realiza en el momento en que se reciben del concesionario o cuando el traslado es con posterioridad a cuando se reciben del concesionario, es necesario aplicar el procedimiento establecido en la Resolución arriba mencionada.

CONCEPTO N° 20192000010731 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Criterios para el reconocimiento de un activo y responsabilidad del pago de impuestos y administración, cuando quien usa el inmueble es una entidad contable pública diferente a la que tiene la titularidad del mismo.

Doctora
MERYS CASTRO PEREIRA
Directora Administrativa Logística
Gobernación de Bolívar
Turbaco, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500008362-2, del día 26 de febrero de 2019, en la cual se señala:

“Mediante el presente solicito, muy respetuosamente, se me aclare el concepto de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuando a si una propiedad de una entidad pública puede estar registrado en su contabilidad, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad Estatal, de igual manera a que entidad le corresponde tener el bien inmueble como activo y sobre qué entidad recae los gastos de administración o impuestos debido a que está obteniendo un provecho o usufructo del bien inmueble y no existe negocio jurídico que ampare el mismo”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el numeral 5. Principios de contabilidad pública y numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, lo siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros del Marco normativo antes mencionado, establece:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescribe:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada mediante la Resolución N° 484 de 2017, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal.

Así mismo, el Marco Conceptual antes mencionado, define las características de los elementos de los estados financieros, señalando para los activos lo siguiente:

- Son recursos controlados por parte de la entidad,
- que resultan de un evento pasado,
- y de los cuales se espera un potencial de servicio, o un beneficio económico futuro.

Para determinar la existencia de control sobre un activo, es necesario evaluar la capacidad de la entidad para usar o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso al bien o la capacidad para negar o restringir el uso del mismo, así como, la forma de garantizar que se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Se debe tener en cuenta que la titularidad legal no es esencial a efecto de determinar el control y existencia de un activo, ya que no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control por parte de una Entidad sobre dicho activo.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Por lo anterior, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente y aplicar juicio profesional para determinar en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Resultado de la evaluación, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra de un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.

b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

Es preciso señalar que, este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto, la entidad deberá evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo, caso en el cual deberá tener incorporado el activo objeto de consulta, de lo contrario, si el bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las

características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá retirarse de la información contable, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

CONCEPTO N° 20192000011281 DEL 22-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Otros pasivos. Otros ingresos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos- Transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una empresa.

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial

Cartagena de Indias

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000684-2, del 21 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

Planteamiento de la situación:

Una de las situaciones que dieron origen a COTECMAR fue precisamente la necesidad de la Armada Nacional de atender la demanda de reparación y mantenimiento de sus unidades a flote y atender las emergencias operacionales de forma ágil sin incurrir en altos costos de transporte.

En tal sentido la Corporación para prestar los servicios de reparación y mantenimiento de las embarcaciones de la Armada Nacional, tiene en uso instalaciones del cliente por temas de oportunidad, facilidad de acceso, disponibilidad y en definitiva atención inmediata.

Para la prestación de estos servicios el cliente puso a disposición de la Corporación unos activos fijos que son usados directa o indirectamente en la prestación de los servicios al cliente.

Estos activos fijos fueron entregados en calidad de comodato en un contrato suscrito por las partes en el que la Armada Nacional funge en calidad de comodante y la Corporación actúa en calidad de comodatario.

Entre las obligaciones del comodatario se relacionan el pago de servicios públicos, administración, mantenimiento y demás gastos vinculados al uso de los bienes, así mismo asume los gastos asociados a la póliza de todo riesgo y daño material de los bienes recibidos en comodato, estos gastos asociados al uso y goce de los activos recibidos en comodato son reconocidos en el estado de actividad financiera de la Corporación.

Actualmente la Corporación tiene registrados estos activos en la cuenta 930617 Bienes recibidos en custodia-propiedad, planta y equipo.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 10 del capítulo 1 define el tratamiento de la propiedad planta y equipo, igualmente para efectos del tratamiento de este tipo de activos que se adquieran bajo la modalidad de leasing la norma remite al punto 13 de arrendamiento de la misma norma y describe el tratamiento contable respectivo.

Considerando el caso planteado se expresan las siguientes consultas sobre el tratamiento de los activos recibidos por parte de la Corporación en calidad de comodato, ya que no se identifica claramente en las normas mencionadas anteriormente:

1. ¿Es procedente registrar en las cuentas de orden los bienes recibidos en comodato dado las condiciones descritas?
2. En caso de no ser procedente el reconocimiento de estos activos en las cuentas de orden, ¿cuál sería la forma de reconocer los activos recibidos en comodatos y las normas en las que estaría amparado ese tratamiento?

3. Considerando que las partes que intervienen en el contrato de comodato aplican el régimen de contabilidad pública, ¿cual sería el tratamiento de la contraparte, es decir la Armada Nacional para el registro de estos bienes entregados en comodato?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Generales

El Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETALO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>, El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa: y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.

2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.

3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.

4, Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

- Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. ... (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa control el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito

para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“5890-GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control. (...)

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO 10.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán

como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)”

CONCLUSIONES

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en

lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO N° 20192000011901 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública-Precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Hacienda pública.
	SUBTEMAS	Régimen de Contabilidad Pública bienes pendientes de legalizar.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Patrimonio de las entidades del Gobierno
	SUBTEMAS	Nuevo Marco Normativo bienes pendientes de legalizar.

Doctora
GLORIA STELLA MORENO GARCÍA
Gestor de Riesgo Oficina de Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá, D.C.-Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000511-2, del 14 de febrero de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Quisiera saber si bajo el nuevo marco normativo el ítem de bienes pendientes de legalizar sufrió algún cambio. ¿Cuáles serían los registros contables?”.

Mediante comunicación con la doctora Gloria Stella Moreno García se precisa que el tema objeto de su consulta versa sobre terrenos y edificaciones que no los incorporaron en el momento de realizar los saldos iniciales correspondientes a la implementación del nuevo marco normativo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública-Precedente: El numeral 27 del Procedimiento relativo a las Propiedades Planta y Equipo establecía:

“27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno: En el numeral 6.1.1-Activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala:

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han

transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

Por otra parte, el 6.2.1-Reconocimiento de activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece:

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Además, los párrafos 1 y 2 del numeral 10.1- Reconocimiento de la norma PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más

de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

Adicionalmente debe revelar los bienes pendientes de legalizar como lo dice el literal j del numeral 10.5-revelaciones, así:

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar).

También, el numeral 4.3-Corrección de errores de períodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1605- Terrenos, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los terrenos adquiridos.
- 2- El valor de los terrenos recibidos en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
- 4- El valor de las mejoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los terrenos enajenados.
- 2- El valor de los terrenos entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los terrenos adquiridos.

Por otra parte, la descripción y la dinámica de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las construcciones adquiridas.
- 2- El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las edificaciones enajenadas.
- 2- El valor de las edificaciones entregadas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las edificaciones adquiridas.
- 5- El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.

Además, la descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Aunque bajo los dos escenarios regulativos los bienes pendientes de legalizar son objeto de reconocimiento contable, debe entenderse que bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente primaba la mera tenencia, en tanto que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno lo fundamental es el control, consistente en la capacidad que tiene la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, aunque no posea la titularidad jurídica.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Si al evaluar la situación de los terrenos y edificios, se observa que además de contar con una medición fiable se cumplen los criterios anteriormente expuestos, y la entidad dejó de reconocerlos en el momento de conformar los saldos iniciales que daban paso a la

implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, deberá aplicarse el numeral 4.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, y su registro corresponde a un débito en las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS y 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acredita la subcuenta 310901-Excedente acumulado de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, la Entidad deberá adelantar las gestiones necesarias para formalizar la titularidad jurídica cuando ello sea pertinente.

CONCEPTO N° 20192000012001 DEL 28-03-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de bienes muebles obsoletos o inservibles.

Señores
Oficina Jurídica
Federación Nacional de Concejos-FENACON
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001217-2, el día 19 de marzo de 2019, trasladada por competencia por parte del Departamento Administrativo de la Función Pública DAFP, en la cual consultan cuál es el procedimiento para dar de baja bienes obsoletos que sean propiedad de concejos municipales, en atención a que varias corporaciones tienen en sus inventarios computadores, impresoras y otros bienes muebles que ya culminaron su vida útil.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del CAPÍTULO I. ACTIVOS de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, previo a resolver su consulta, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, podrá procederse a la baja en cuentas contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Bajo este contexto y de conformidad con lo estipulado en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, las entidades deben establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad atendiendo a la regulación contable contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y las demás normas que le sean aplicables.

Ahora bien, en atención a que los bienes muebles que se encuentran obsoletos o inservibles no cumplen las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activos de una entidad pública, dado que no se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, se deberá realizar la baja en cuentas de dichos bienes mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las subcuentas y cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO N° 20192000012841 DEL 04-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Entrega provisional de un bien, características jurídicas para su entrega, y responsable de dar de baja en cuentas por hurto del mismo.

Doctora
MARIA FERNANDA ARANDA CAMACHO

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con 2019550001225-2 del 19 de marzo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta con los siguientes interrogantes:

“Un bien adquirido por un Municipio en razón a recursos FONSET y por proyecto presentado por un miembro del Comité de Orden Público, cuyo destino correspondía a transferencia de activos, ¿puede ser entregado de forma provisional?

¿Quien debe darle de baja a un bien público que fue hurtado luego de haberse efectuado una entrega provisional?

Que características jurídicas deben darse para efectuar entrega provisional de un bien público.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el

país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las características de la información financiera, así:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control.

Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)”

Así mismo el citado Marco conceptual define los elementos de los estados financieros y se refiere a los Activos como, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y

procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, relacionados con la entrega provisional de bienes y las características jurídicas, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. Bajo este contexto, es la entidad quien debe establecer los procedimientos y responsabilidades para el manejo de los bienes, atendiendo a lo estipulado en la Resolución N° 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación.

Con relación a la inquietud sobre la responsabilidad para dar de baja el bien, debe partirse del precepto que el reconocimiento contable como activo, corresponde a quien ostenta el control del mismo, razón por la cual será esta la entidad la que puede contablemente efectuar la baja en cuentas. Para ello, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, dará aplicación al numeral 10.4 de la norma de Propiedades, planta y equipo, esto es, procediendo a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad y a reconocer el efecto de la baja en cuentas en los resultados del periodo.

El anterior procedimiento no se contrapone con las investigaciones de orden fiscal, disciplinario o de otro orden, según la regulación que sea aplicable por el hurto del bien.

Por tanto, si por la pérdida se inicia un proceso de responsabilidades, se debe efectuar alternamente un registro contable a nivel de cuentas de orden, debitando la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditando en la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, por el valor correspondiente a al bien hurtado.

CONCEPTO N° 20192000013391 DEL 10-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Periodicidad de la depreciación de los bienes muebles e inmuebles.

Doctor
ELDER EMILIO DÁVILA DÍAZ
Almacenista General
Secretaría de Gestión Humana y Recursos Físicos
Municipio de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001234-2, del 19 de marzo de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre la periodicidad de la depreciación de los activos fijos. Al respecto, la entidad argumenta lo siguiente:

“(…) el método que se viene empleando es el de línea recta, de forma mensual, sobre el costo de adquisición o de compra de los bienes teniendo en cuenta el año fiscal de 360 días.

En este año 2019, se realizó desde el proveedor del programa, un cambio en la parametrización de la depreciación, donde se aplica de manera diaria, es decir que al final de la vigencia los bienes serán depreciados sobre 365 días.

La justificación que el proveedor del programa suministra es la siguiente “Los principios contables establecen que la contabilidad debe reflejar los hechos económicos con la mayor precisión posible en las fechas que ocurran, razón que justifica aplicar un proceso de depreciación con alícuota diaria”, donde establecen:

1. Que el impacto de activas las depreciaciones en bodega en doceavas anuales, considerará solo aquellos activos que a la fecha de aplicar la depreciación tengan más de 30 días con la condición de depreciación en bodega activa.

2. Aquellos activos que se encuentren en bodega con depreciación activa no generarán depreciación al momento de la salida a uso, tal y como sucede con la versión actual en producción en la alcaldía.

3. Al activar las depreciaciones en bodega por doceavas es una condición que no garantiza exactitud ni reconocimiento de los hechos económicos en las fechas reales en que se suceden, esto por las condiciones del proceso que se indican en el punto 1.

Al considerar esta situación los Contadores del Municipio, no están de acuerdo, ya que, al efectuarse los cálculos, la depreciación sería diferente entre un mes y otro, es decir de 28, 30 y 31 días respectivamente, además de esta manera el año fiscal daría un resultado de 365 días y no de 360, que es lo que se venía manejando hasta diciembre 31 de 2018, bajo la normatividad contable”.

CONSIDERACIONES

Los objetivos de la información financiera de una entidad contable pública buscan que sea útil a partir de la satisfacción de las necesidades de los diferentes usuarios, y para que la información financiera sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, tal como lo establece el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes”.

La CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, que posteriormente fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, en donde establece:

“2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad. (...)

4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general.

El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las Entidades de Gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales;

las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.” (Subrayado fuera del texto)

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la medición posterior de la propiedad, planta y equipo establece:

“19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

27. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La depreciación de la propiedad, planta y equipo deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio, el cual deberá quedar definido por la entidad en el Manual de Políticas Contables. La depreciación iniciará desde el momento en el que esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y cesará cuando se dé de baja o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. Si el bien se encuentra en bodega, está sin utilizar, se ha retirado del uso o está siendo objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, el reconocimiento de la depreciación se deberá seguir realizando.

Ahora bien, la CGN no ha establecido la periodicidad para el registro contable de la depreciación de los bienes muebles e inmuebles, sin embargo, para efectos de presentar la realidad financiera de las entidades en los informes financieros y contables se deberá registrar el cargo por depreciación en los correspondientes comprobantes y libros de contabilidad que contengan información acumulada por períodos de máximo un mes, para así asociar la contribución de estos activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal.

No obstante, para el cálculo de la alícuota de depreciación que se contabilizará, la entidad debe tener en cuenta que una vez definido el Manual de Políticas Contables deberá elaborar las políticas y procedimientos operativos que acompañen el proceso contable, de tal manera que se garantice el cumplimiento de los lineamientos normativos expedidos por la CGN, y se cuente con las herramientas informáticas necesarios para el procesamiento de la información. Tal manual de políticas operativas deberá contener procedimientos, procesos, responsables, periodicidad, canales de comunicación, entre otros.

Así las cosas, es responsabilidad de la entidad definir el método de depreciación para sus activos, de tal manera que su aplicación se realice de manera uniforme en todos los periodos, así como incluir la periodicidad dentro del manual de políticas operativas. Una vez se precise esto, las herramientas informáticas usadas por la entidad deberán ajustarse en sus distintas facetas a lo definido en los manuales de políticas y procedimientos contables.

No es admisible que el proceso contable se allane a condicionamientos impuestos por herramientas prediseñadas, cuando ello transgrede las normas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos contenidos en el Marco Normativo aplicable a la Entidad.

CONCEPTO N° 20192000014601 DEL 26-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las áreas de terreno donde se encuentran construidas las viviendas entregadas en administración por parte del Ministerio de Defensa Nacional al Instituto de Casas Fiscales del Ejército.

Coronel
 JUAN CARLOS PARRA ARGUMEDO
 Director
 Instituto de Casas Fiscales del Ejército
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001495-2, del 08 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“El Instituto de Casas Fiscales del Ejército como un establecimiento público, dotado de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional encargado de desarrollar la política y los planes generales que en materia de vivienda fiscal por el sistema de arrendamiento adopte el gobierno nacional para el personal de oficiales y suboficiales en servicio activo y personal civil del Ejército.

De acuerdo a lo anterior el Instituto de Casas Fiscales del Ejército posee aproximadamente 6380 viviendas de las cuales 4003 viviendas son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional-Ejército y 2377 son del Instituto de Casas Fiscales del Ejército.

Para el 2009 el Ministerio de Defensa Nacional-Ejército Nacional, en aplicación la (Sic) doctrina relacionada con bienes de uso permanente sin contraprestación, le transfirió en administración al Instituto las construcciones de uso habitacional en atención a la misionalidad del ICFE, la cual es “Desarrollar planes, programas y proyectos de vivienda fiscal, y suministrarla con el sistema de arrendamiento al personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles del Ejército, con eficiencia y calidad, contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar.

Cabe indicar, que las edificaciones entregadas en administración por el Ministerio de Defensa Nacional-Ejército Nacional, al Instituto de Casas Fiscales del Ejército, se encuentran en terrenos englobados dentro de unidades militares y no se encuentran bajo el régimen de propiedad horizontal.

Estas construcciones se registraron como bienes de USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, en la cuenta 164028-EDIFICACIONES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

Con la entrada al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 533 de 2015 estas construcciones se registraron en la cuenta 164028-EDIFICACIONES DE PROPIEDAD DE TERCEROS, en aplicación de la norma de reconocimiento relativa a los activos.

De acuerdo a lo anterior solicitamos se Conceptúe:

1. ¿Es pertinente que el Instituto de Casas Fiscales reconozca en sus estados financieros las áreas de terreno de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, donde se encuentran las viviendas entregadas en administración?
2. Para la vigencia 2013 fue expedido el concepto 20132000000601 del 17-01-2013, donde se conceptúo acerca de las edificaciones construidas en terrenos ajenos; ¿Teniendo en cuenta que este concepto fue emitido con base en el Régimen de Contabilidad Pública armonizado con norma internacional de la época, cambia la forma de reconocimiento de este hecho económico?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dentro del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, establece el principio de esencia sobre la forma así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Adicionalmente, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

1. ¿Es pertinente que el Instituto de Casas Fiscales reconozca en sus estados financieros las áreas de terreno de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, donde se encuentran las viviendas entregadas en administración?

Para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles dentro de la información financiera de una entidad, es preciso realizar un análisis integral sobre el cumplimiento de los criterios de reconocimiento como activo. La evaluación deberá realizarse de manera integral aplicando juicios profesionales para establecer cuál de las entidades involucradas tiene el control de los bienes, y por ende deba incorporarlos como activo dentro de su información financiera.

Para lo anterior, se hace necesario que el Ministerio de Defensa Nacional y el Instituto de Casas Fiscales del Ejército determinen en conjunto como mínimo:

- Cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del área de terreno°
- Cuál entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicios del área de terreno°
- Cuál entidad asume los riesgos sustanciales inherentes del área de terreno°

Efectuada la anterior evaluación, debidamente documentada, se deberá identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. El Ministerio de Defensa Nacional mantiene el control de los terrenos.

Los terrenos deberán permanecer como activo dentro de la información financiera del Ministerio y no serán incorporados dentro de la contabilidad del Instituto.

b. El Ministerio de Defensa Nacional transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los terrenos al Instituto de Casas Fiscales del Ejército

El Ministerio de Defensa Nacional desincorporará el área de terreno donde se encuentran construidas las viviendas entregadas en administración, debitando la subcuenta 169501-Terrenos, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 160501-Urbanos, de la cuenta 1605-TERRENOS. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente deberá controlar el bien en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército debe incorporar el área de terreno donde se encuentran construidas las viviendas recibidas en administración en su sistema de información contable mediante un débito en la subcuenta 160505-Terrenos de propiedad de terceros, de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Para la vigencia 2013 fue expedido el concepto 20132000000601 del 17-01-2013, donde se conceptuó acerca de las edificaciones construidas en terrenos ajenos; ¿Teniendo en cuenta que este concepto fue emitido con base en el Régimen de Contabilidad Pública armonizado con norma internacional de la época, cambia la forma de reconocimiento de este hecho económico?”

Sobre la vigencia del Concepto CGN N° 20132000000601, emitido el 17 de enero de 2013, es pertinente indicar que este es válido bajo la vigencia del Régimen de Contabilidad Pública Precedente. En consecuencia, actualmente deben atenderse los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, base normativa bajo la cual se expide el presente concepto.

CONCEPTO N° 20192000021071 DEL 14-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros en Subcuentas otros

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros en Subcuentas otros

Doctor
VITELIO BARRERA ALVAREZ
Profesional Especializado-Contador
Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena
Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001568-2 del 12 de abril de 2019, en la cual consulta referente a las observaciones de la Contraloría General de la República en la visita de auditoría de la vigencia de 2017 sobre los saldos de las cuentas del Balance General a 31-12-2017 por valores que superan el 5% del valor de la cuenta que la conforma tales como:

- La cuenta 165590-Otros por \$699.018.114 representa el 82% de la cuenta 1655-Maquinaría y Equipo por \$846.520.518.
- La cuenta 242590-Otros Acreedores por \$84.754.844 representa el 39% de la cuenta 2425 -Acreedores por \$215.155.637
- La cuenta 2905800003-Otros por \$109.415.469 representa el 36% de la cuenta 290580 - Recaudos a Favor de Terceros por \$305.302.255

- La cuenta 291090-Otros Ingresos Recibidos por Anticipado por \$18.676.136 representa el 100% de la cuenta 2910-Ingresos Recibidos por Anticipado.
- La cuenta 480590-Otros Ingresos Financieros por \$500.924.307 representa el 24% de la cuenta 4805-Otros Ingresos Financieros por \$2.086.896.017
- La cuenta 512090-Otros Impuestos por \$155.725.891 representa el 6% de la cuenta 5120-Impuestos Contribuciones y Tasas por \$2.590.226.177
- La cuenta 5423-Otras Transferencias por \$17.500.000 representa el 100% de la cuenta 54-

Transferencias
(...)

Manifiesta que “las cuentas en la que la Corporación utilizo (Sic) la subcuenta otros son, en razón a que como lo dice el procedimiento no hay un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas, para contabilizarlas, motivo por el cual se efectúa la revelación en las Notas a los Estados Financieros”.

Adicionalmente, informa que actualmente la Corporación viene registrando en la subcuenta otros los siguientes y solicita que la CGN le indique si la utilización es correcta o es necesario la creación de nuevas subcuentas:

138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

165590: valor de los aires acondicionados

291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

542390: Transferencias al fondo de compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Cuando estos valores registrados superan el 5% del valor de la cuenta principal son revelados en las Notas a Los Estados financieros.

Muy respetuosamente le solicitamos se nos informe si dichas contabilizaciones están bien registradas o es necesario que ustedes creen las cuentas respectivas para su registro y contabilización.

Para obtener claridad, en especial sobre los registros en la subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, se solicitó información por correo electrónico, sobre el cual no se recibió respuesta.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 11 del procedimiento contable contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”.

No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que: “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que

sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)“(Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. “(Subrayados fuera de texto)

Respecto del reconocimiento de la tasa por el uso del agua, el artículo 2.2.9.6.1.6 del Decreto 1076 de 2015 señala:

“**ARTÍCULO 2.2.9.6.1.6. Base Gravable.** La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de aguas. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, con relación al reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental, la CGN emitió el concepto contable distinguido con el N° 20182000049511, dirigido al doctor LUIS FERNANDO ALANDETE QUIÑONEZ, Funcionario Gerencia Departamental Sucre Contraloría General de la República CGR, señala lo siguiente:

“3. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS FLUJOS DE RECURSOS CON EL FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL

3.1. Operaciones con el Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

3.1.1. Registros en las CAR de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (Cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible)

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Contribución de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el reconocimiento del derecho se efectúa en la Contabilidad del Ministerio-FCA debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente:

Saldos de las subcuentas “otros” por valores que superan el 5% del valor de la cuenta, durante el año 2017:

Con relación a los saldos registrados en subcuentas “otros” durante el año 2017 en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública precedente, correspondía dar aplicación al numeral 11 UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS “DENOMINADAS OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP según el cual “Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas “Otros” de las cuentas que conforman el balance general y el estado de actividad financiera, económica y social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

Así mismo, de conformidad con el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, la entidad debió revelar en las notas a los estados contables básicos la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública.

Igualmente, en el caso planteado la entidad debió en su momento hacer la solicitud a la CGN explicando y justificando la necesidad específica de la apertura de una subcuenta para registrar el respectivo hecho, operación o transacción, a efectos de solventar el exceso del monto acumulado.

Ahora bien, bajo la actual coyuntura no es viable proceder a la apertura de subcuentas de un Catálogo de Cuentas que perdió aplicabilidad con ocasión de la entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2018 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, razón por la cual la Entidad

deberá dejar los registros en la forma como procedió en su momento, pero para el futuro deberá atenerse a los lineamientos que se señalan a continuación

Utilización de las subcuentas otros en aplicación del Catálogo de cuentas anexo al Marco normativo para Entidades de Gobierno

Respecto de las subcuentas que se están utilizando del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones a partir del 1 de enero de 2018, se precisa que el nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de “Otros” en el 5%, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y valor confirmatorio, o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

No obstante, con el objetivo de resolver sus inquietudes sobre los registros en cada una de las subcuentas planteadas en la consulta, a continuación, se efectúa el respectivo análisis y se concluye para cada caso lo siguiente:

- 138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

Sobre el particular es preciso señalar que en los términos en que está planteada esta inquietud no brinda suficiente claridad para determinar si es correcta la utilización de una cuenta por cobrar en la subcuenta señalada por cuanto no se da a conocer específicamente el manejo de los convenios que dan origen a los saldos de esta cuenta para establecer que no existe dentro del Catálogo General de Cuentas un código específico para reconocer este derecho. Para el efecto se solicita remitir a este Despacho una copia de los convenios interadministrativos que hace referencia su consulta, con el objetivo de establecer la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; formas de pago, o suministrar mayor información sobre las características de los mismos, con el objetivo de indicarle el procedimiento contable que corresponda. Se precisa que mediante correo electrónico se elevó esta solicitud sin que a la fecha se obtuviera ninguna respuesta.

- 165590: valor de los aires acondicionados

Respecto del reconocimiento de los aires acondicionados la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto N° CONCEPTO N° 20182000026501 es decir, determinar si la clasificación de estos bienes corresponde a un mayor valor del edificio, o si deben registrarse en otra cuenta del grupo de propiedades planta y equipo, de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Los aires acondicionados que por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, que puedan relacionarse como adiciones y mejoras y que son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, se reconocerán como un mayor valor del bien en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640- EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.
2. Los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.

En consecuencia Para el correcto registro de los elementos relacionados y registrados actualmente por la entidad en la subcuenta 165590-Otra Maquinaria y Equipo, es necesario que la entidad efectúe un estudio de la naturaleza y funcionalidades de cada elemento, para determinar si efectivamente corresponde a los criterios que identifican la Maquinaria y Equipo, pues escapa a las posibilidades de este Despacho hacer un pronunciamiento al respecto, si se advierte que se requiere de un conocimiento exhaustivo sobre las particularidades inmersas en esos casos.

- 291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

Sobre el particular, teniendo en cuenta el principio de contabilidad de Devengo contenido en el Marco conceptual aplicable a las Entidades de Gobierno, el reconocimiento de ingresos tributarios y no tributarios se debe efectuar cuando surge el derecho y cuando la transacción incide en los resultados del periodo, con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme.

Por tanto, con relación a la tasa por utilización del recurso agua, de conformidad con el Decreto 1076 de 2015, dicha tasa se cobrará por el volumen de agua efectivamente

captada, es decir por periodos vencidos, razón por la cual si la Corporación recibe pagos previos a la liquidación y a que se cumplan las condiciones de firmeza del acto administrativo, el reconocimiento de este pago corresponde a un ingreso recibido por anticipado que se registra mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Entidad.

Una vez sean exigibles los derechos, es decir cuando el acto administrativo quede en firme, del derecho en la subcuenta 131101 Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS

Alternamente por los pagos recibidos anticipadamente, se registra un débito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO con crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora, si los recursos ingresaron con posterioridad a la firmeza del acto administrativo y al reconocimiento del derecho, la SDH registrará un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 131101 Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para Entidades de Gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros

- 542390: Transferencias al Fondo de Compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normativa que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

- a. Contribución de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

El reconocimiento de los recursos que las Corporaciones (CAR) deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), deberá efectuarse conforme al procedimiento indicado en el concepto N°20182000049511 expuesto en las consideraciones. Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el reconocimiento del derecho se efectúa en la Contabilidad del Ministerio-FCA debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben cancelar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

No es viable el reconocimiento en la subcuenta 542390-Otras transferencias y por tanto se deberán efectuar las reclasificaciones correspondientes ajustando al procedimiento anteriormente definido.

Se anexa a la presente el concepto mencionado en las conclusiones por ser aplicable al asunto consultado.

CONCEPTO N° 20192000022551 DEL 28-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Profesionales aptos para realización de avalúos de Propiedad, Planta y Equipo en convergencia. Incorporación de avalúos a saldos iniciales, que cumplen con la Resolución CREG 123 de 2011.

Señora
ADRIANA PÉREZ COLORADO
Aqua Financial and Accounting Services
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001605-2, el día 22 de abril de 2019, mediante la cual solicita aclarar si la persona que realiza los avalúos solicitados por el Municipio de Jamundí para la elaboración de los Saldos Iniciales a 1º de enero de 2018, que cumplen con lo estipulado por la CREG en la Resolución 123 de 2011, debe contar con el Registro Abierto Avaluador de acuerdo con la Ley 1673 de 2013, dados los siguientes hechos:

El Municipio de Jamundí realizó el OTROSI ADICIONAL N° 003 de 2017 al contrato de concesión N° 34-14-01-775 del 29 de diciembre de 2014, firmado con la Unión Temporal Alumbrado Público Jamundí, el cual se efectuó con el fin de realizar la construcción del inventario técnico en concordancia con las normas y la expansión del servicio de alumbrado público en zona rural y urbana.

Dentro de los requisitos, el Municipio se solicitó al concesionario que el avalúo, además de cumplir con la Resolución CREG 123 de 2011, se certificara por un evaluador inscrito en el Registro Abierto de Avaluadores de acuerdo con la Ley 1673 de 2013, teniendo en cuenta lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación en su doctrina.

Sin embargo, el concesionario entrega el avalúo sin dicha certificación, alegando que no es necesario, puesto que únicamente se debe cumplir con la Resolución de la CREG 123 de 2011, a pesar del requisito estipulado por el Municipio.

Así mismo, se solicita el procedimiento para efectuar el reconocimiento de estos activos, teniendo en cuenta que estos fueron adquiridos y construidos en vigencias anteriores al 2017, de los cuales a pesar de todos los esfuerzos realizados por la Entidad, no es claro y no ha sido posible determinar el costo de adquisición y su fecha de adquisición.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, se establece:

“Artículo 1°. Objeto. La presente ley tiene como objeto regular y establecer responsabilidades y competencias de los evaluadores en Colombia para prevenir riesgos sociales de inequidad, injusticia, ineficiencia, restricción del acceso a la propiedad, falta de transparencia y posible engaño a compradores y vendedores o al Estado. Igualmente, la presente ley propende por el reconocimiento general de la actividad de los evaluadores. La valuación de bienes debidamente realizada fomenta la transparencia y equidad entre las personas y entre estas y el Estado colombiano”

Artículo 2°. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como evaluadores, valuadores, tasadores y demás términos que se asimilen a estos utilizados en Colombia, se regirán exclusivamente por esta ley y aquellas normas que la desarrollen o complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del evaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

(...)

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Evaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control;

(...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Avaluadores. Créase el Registro Abierto de Avaluadores, el cual se conocerá por sus siglas “RAA” y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

(...)

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de evaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Avaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación.” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 556 de 2014 por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013 señala:

“Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en el artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la ley, mientras ejerzan funciones públicas.”

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, la CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, el cual señaló que “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, este Despacho imparte las instrucciones

generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con el Instructivo 002 de 2015 que estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, a 1 de enero de 2018, se identificaron las alternativas de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo y para los bienes de uso público, dentro de las cuales se incluyen:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

b) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...)” (Subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se definen las bases de medición de los activos, dentro de las cuales se incluyen:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos

incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y

ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).”

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos frente a lo establecido por la CREG.

Mediante el Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, el cual estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, respecto a las propiedades planta y equipo, dispuso tres alternativas de medición correspondientes a: i) Al costo menos depreciación

acumulada y pérdidas por deterioro de valor acumulado, ii) Al valor de mercado, costo de reposición o costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, y iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que esta valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

Igualmente, dado que el Instructivo 002 de 2015 establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo no es modificable con posterioridad.

En este sentido, si la entidad definió que la alternativa adecuada para determinar los saldos iniciales de propiedades, planta y equipo correspondía a la segunda, para que los avalúos realizados bajo los parámetros de la Resolución de la CREG 123 de 2012 puedan sean incorporados a los saldos iniciales del Municipio, se debe garantizar que estos atiendan las definiciones de valor de mercado o costo de reposición, contempladas en el Marco Conceptual para Entidades Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018, calculando la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno

Adicionalmente, deberá calcular la depreciación conforme a la Norma de Propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que la vida útil corresponderá al periodo que el Municipio espera utilizar el activo desde la fecha de los saldos iniciales, información que debe estar contemplada en el avalúo técnico. Los importes por depreciación se reconocerán como un gasto, aquellos que correspondan al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Conforme con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico

es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, que para este caso corresponderá a los formulados a 31 de diciembre de 2019.

Ahora bien, por regla general, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Para el caso particular de los avalúos que se realizaron con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, dado que son únicos y de coyuntura, no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013, por lo cual únicamente para estos, no es necesario que la persona se encuentre inscrita al Registro Abierto de Avaluadores-RAA.

CONCEPTO No. 20192000027131 DEL 26-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de predios no explotados recibidos por procesos de escisión

Doctor
 LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO
 Coordinador Área Administrativa
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002027-2 del 24 de mayo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca fue creada mediante el Decreto N° 4181 del 03 de noviembre de 2011 como una unidad administrativa especial, entidad descentralizada de la Rama Ejecutiva de orden nacional de carácter técnico especializado y adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

La Entidad cuenta con unos terrenos donde funcionan las estaciones piscícolas la Terraza en Villavicencio (Meta), Oiba en Santander, Estación predio Filadelfia en Puerto López (Meta) y el terreno rural de Tolú en el departamento de Sucre; es de resaltar que estos se encuentran registrados en la cuenta de Propiedad Planta y Equipo producto de la transferencia del INCODER a la AUNAP en el proceso de escisión, y por lo tanto, la AUNAP actualmente ostenta la titularidad sobre los mismos, sin embargo, éstos no tienen la capacidad de generar entradas de efectivo para la AUNAP debido a que las mismas no están en operación por falta de presupuesto.

De igual forma es importante aclarar que existe una particularidad sobre la estación piscícola Puerto López Meta, ya que actualmente se encuentra el predio invadido; tema que la entidad está solucionando ante las entidades competentes en el tema.

Actualmente estos bienes inmuebles se encuentran registrados en la cuenta del Activo, en cumplimiento a lo establecido en:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

620

Resolución 533 de octubre de 2015, Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

EL Instructivo 002 de octubre 8 de 2015, Instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, 1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, 1.1. Activos

“Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad; producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad”

Solicito amablemente me indique si el registro contable de los bienes inmuebles registrados contablemente en la cuenta del Activo, deben permanecer en referida cuenta, o, por el contrario, deben reclasificarse a otra cuenta contable; de ser así indicar el manejo contable de Los mismos”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno a 1 de enero de 2018, la CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, el cual señaló que “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente

Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación”
(Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, menciona que:

“(…)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es

suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado (...)” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece que:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos

y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con el tema, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

“1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades

(...)

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)

8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados.

(...)” (Subrayado fuera del texto)”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Es importante señalar que el instructivo 002 de 2014 impartía las instrucciones generales que debieron seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. En ese sentido, en el momento de determinación de saldos iniciales, la entidad debió evaluar si los bienes y recursos cumplían con los criterios para su reconocimiento como activos y, así mismo, clasificarlos de acuerdo con la intención que la entidad tuviera con dicho recurso.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Agencia Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) incorporó en la información financiera los terrenos en los que funcionan las estaciones piscícolas, se deberá definir si dichos bienes no cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos o si no se debieron incorporar en los saldos iniciales durante la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la entidad define que los predios ya no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, si la entidad define que dichos bienes no cumplían con los criterios de reconocimiento de los activos desde antes de la determinación de los saldos iniciales, deberá realizar la corrección del error de acuerdo con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para tal efecto, debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, pero no por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reclasificar debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos.

En relación con los terrenos invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso tales bienes, podrá mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

CONCEPTO No. 20192000028341 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Deterioro para bienes inmuebles invadidos, con presunta inexistencia física o falsa tradición.

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
 Coordinadora del GIT de Contabilidad
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002021-2, el día 24 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto de acuerdo al siguiente contexto:

Teniendo en cuenta las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, en relación con la medición posterior de las Propiedades, planta y equipo, se establece que con posterioridad al reconocimiento, estas se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Así mismo, señala que los terrenos no serán objeto de depreciación.

A efectos de determinar el deterioro de Propiedades, planta y equipo se aplicará la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la cual indica que el deterioro es la pérdida en el potencial de servicio de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. Para determinar si existen indicios de deterioro, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información correspondientes a:

- Externas: Cambios significativos con incidencia adversa sobre el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental; el valor de mercado ha disminuido significativamente por el paso del tiempo o uso normal;

- Internas: Evidencia de obsolescencia o deterioro físico, cambio significativo en el grado de utilización del activo desfavorable para la entidad, detener la construcción del activo antes de su finalización, capacidad del activo para suministrar bienes o servicio ha disminuido, incremento significativo de los costos de funcionamiento y mantenimiento del activo en comparación a lo presupuestado.

De otra parte, la Norma prevé que no serán objeto de actualización los bienes de propiedad planta y equipo y que permanecerán por el valor reconocido en la medición inicial, de acuerdo con las alternativas utilizadas por el Ministerio TIC.

No obstante, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tiene en su propiedad, bienes inmuebles (Terrenos y construcciones), con una situación jurídica que se describe a continuación, y de la cual no se tiene certeza sobre el tratamiento contable a aplicar:

- “• Bienes inmuebles invadidos. (Saneamiento Judicial) Caso específico:

- Manga del alto-Antioquia. En la actualidad el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tiene bajo su propiedad un bien inmueble que se encuentran invadido en la ciudad de Medellín departamento de Antioquia, conocido como Manga del Alto, situación que impide generar algún beneficio a la entidad.

Teniendo en cuenta la anterior situación, el Ministerio inició las actividades tendientes a la recuperación del bien inmueble mediante un proceso judicial, el cual tiene pendiente la admisión de la demanda por conflicto de competencia judicial.

- Bienes cuya ubicación física es presuntamente inexistente o aún no han sido ubicados físicamente. (Saneamiento Administrativo)

- Casos específicos:

- Ancuya-Nariño. La matrícula inmobiliaria donde está registrado el acto administrativo por medio del cual se le transfiere la propiedad al ministerio, no está ligada a ninguna cédula catastral situación por la que se presume la inexistencia física del bien inmueble.

- Sitio Nuevo-Magdalena. Este bien inmueble fue transferido al Ministerio en el año 2006, sin embargo, aun contando con registro del respectivo título la dirección territorial del IGAC indicó que el folio de matrícula inmobiliaria no aparece inscrito en el catastro actual del municipio de Sitio Nuevo.

Por lo anterior, si bien es cierto existe una matrícula donde se evidencia la propiedad sobre el bien inmueble, no se tienen antecedentes sobre existencia física del mismo.

- Riosucio-Caldas. El inmueble fue adquirido en cesión por parte del Municipio de Riosucio mediante.

No obstante, lo anterior, según certificación la dirección territorial del IGAC en Caldas informó que no hay registros catastrales asociados al citado folio de matrícula inmobiliaria.

De igual forma al continuar indagando sobre la situación física, la Alcaldía Municipal de Riosucio informó que la matricula inmobiliaria no coincide con ninguna ficha catastral.

- Bienes inmuebles con falsa tradición, donde el Ministerio tiene el derecho incompleto. (Saneamiento Administrativo)

- Caso específico:

El Difícil-Magdalena. En el inmueble conocido como el Difícil ubicado en el Departamento del Magdalena, se observa que en el folio de matrícula específicamente en las anotaciones 2 y 3 se registran falsas tradiciones en la adquisición de derechos herenciales, la última por parte de Inravisión quien recibió de un tercero carente del pleno derecho de dominio propiedad, los derechos herenciales, y en ese sentido el derecho incompleto también se transfirió al Ministerio.

- En los casos citados se precisa que están reconocidos contablemente como Propiedad Planta y Equipo en las cuentas 1605-Terrenos y 1640-Edificaciones.

Es importante señalar que, para el caso de los bienes invadidos, no se puede realizar un avalúo comercial por las dificultades que representa el acceso a los mismos.

Situación similar se presenta con los bienes de presunta inexistencia y difícil ubicación, toda vez que dadas estas circunstancias no se puede realizar una inspección a los mismos.

Lo expuesto anteriormente, señala la situación, estado legal y físico de los bienes, por lo cual surge las inquietudes que relacionamos a continuación:

- ¿Estas circunstancias legales y judiciales de los Bienes Inmuebles -Terrenos y Construcciones se consideran indicios de deterioro?

- ¿Si se debe calcular deterioro, sobre qué base se haría y si para ello la entidad debe realizar avalúos técnicos, para determinar el valor comercial de los bienes?
- ¿Cómo se cuantificaría el valor de deterioro a registrar?
- ¿Y si como resultado del avalúo técnico, se presenta una desvalorización, esto se considera deterioro del Bien Inmueble-Terreno-Construcción?
- ¿Finalmente, ¿cuál sería la afectación contable para el registro de los bienes que se encuentran en estas situaciones judiciales y legales?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, frente a los activos establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es

suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros

o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

8. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

9. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

(...)

10. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha revista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

(...)

19.5. Medición del deterioro del valor de los activos

19.5.1. Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

(...)

19.5.2. Unidades generadoras de efectivo

34. El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible estimar el valor recuperable de un activo individualmente considerado, la entidad evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, clasificará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado sea insignificante.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental, en los que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios, ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, los activos son los recursos controlados por entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y, que para su reconocimiento, deben poder medirse de forma fiable.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para ello, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, respecto al primer caso planteado en su consulta referente a los predios invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso de tales bienes, caso en el cual, podrá mantenerlos dentro de la información financiera y deberá examinar y comprobar si existe deterioro. En caso contrario, se deberá realizar la baja en cuentas.

Ahora bien, en relación con los bienes presuntamente inexistentes o que aún no han sido ubicados físicamente, mal pudiera predicarse que exista control sobre los mismos, por lo que no serán susceptibles de reconocimiento en los estados financieros, razón por la cual se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las partidas que representan estos recursos.

Para los bienes existentes que cuentan con falsa tradición, se deberán evaluar los requisitos de reconocimiento como activos y, si se ostenta el control, se mantendrán reconocidos en los estados financieros teniendo en cuenta que tendrán que determinar si se configuran

condiciones para el reconocimiento de deterioro, sin que ello se contraponga con la necesidad de normalizar su situación jurídica.

Cuando los bienes no cumplan los requisitos para el reconocimiento como activo, se deberá atender a la baja en cuentas de las Normas de Propiedades, planta y equipo y Corrección de errores de periodos anteriores, así como a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016.

Por lo anterior, la entidad deberá identificar si desde el reconocimiento, esta contaba con la información suficiente para que dichos bienes no fueran reconocidos como activo, o si por el contrario es información cuya disponibilidad únicamente se presentó durante el periodo.

Si la información únicamente se encuentra disponible durante el periodo, la baja en cuentas de los activos se efectuará mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En caso de que la información, para definir que dichos recursos no correspondían a activos para el Ministerio, se encontrara disponible en el momento en que erróneamente se reconoció, pero por circunstancias administrativas esta se omitió, la baja en cuentas de estos bienes se realizará mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Adicionalmente, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Igualmente, la realización de la baja en cuentas de dichos bienes no es óbice para que el Ministerio continúe realizando la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se deberá continuar revelando la información de estos en sus notas a los estados financieros.

Respecto al deterioro del valor, si los bienes cumplen las condiciones para ser reconocidos como activos, serán objeto de evaluación del mismo, en tanto que si los bienes se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión, el Ministerio deberá aplicar la Norma 19 Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. En caso contrario, atenderá a lo estipulado en la Norma 20 Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Es menester manifestar que al determinar el deterioro del valor de los activos, se debe evaluar la existencia de indicios, para lo cual se recurrirá a fuentes internas y/o externas, que incluyen: cambios significativos en el entorno legal, tecnológico, de mercado o política gubernamental; disminución significativa en su valor de mercado; obsolescencia o deterioro físico; cambios significativos en su uso; entre otros. En caso de evidenciarse, se procederá a verificar la pérdida que podrá concluir en la revisión y ajuste de la vida útil restante, método de depreciación o amortización, o el valor residual.

Cuando dichos ajustes no subsanen el deterioro, el Ministerio deberá determinar para los activos generadores de efectivo el valor recuperable, que corresponderá al mayor entre el valor de mercado menos los costos de financiación y el valor de uso, este último determinando el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espere obtener del activo. Así mismo, para los activos no generadores de efectivo, el Ministerio establecerá el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En cualquier caso, si el valor en libros es mayor al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la diferencia entre estos valores corresponderá a la pérdida por deterioro del activo, que será registrado mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor recuperable o el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registrará pérdida alguna.

Para la estimación del valor de mercado y del costo de reposición, la entidad debe tener en cuenta lo señalado en las definiciones de estas bases de medición en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno y, en todo caso, si alguno de estos valores es menor al valor en libros del activo, deberá reconocerse la pérdida por deterioro del valor, atendiendo a lo señalado en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20192000029271 DEL 12-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio-Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Actualización de bienes de propiedad, planta y equipo con base en el avalúo catastral en la preparación de saldos iniciales en la fecha de la transición. Corrección de errores

Doctora
CLAUDIA OFELIA MANRIQUE ROA
Coordinadora Administrativa y Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002320-2 del 19 de junio de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

Parques Nacionales Naturales de Colombia Territorial Amazonia, tenía registrado en su contabilidad un inmueble que a 31 de diciembre de 2017 por un valor en libros de:

Costo histórico	184.149.000,00
Valorizaciones	658.232.000,28
Depreciación acumulada	<u>(40.877.714,55)</u>
Saldo en libros	<u>711.503.288,73</u>

La última valorización se realizó en marzo de 2015 por valor de \$840.617.000

Para la presentación de los saldos iniciales en la fecha de la transición al nuevo marco normativo, el inmueble fue ajustado al costo inicial de \$184.149.000.00 y el valor actual en libros es de:

Costo histórico	184.149.000,00
Depreciación acumulada	<u>(46.681.839,00)</u>
Saldo en libros	<u>137.467.161,00</u>

La información de los avalúos catastrales corresponde a:

Avalúo catastral de 2018 \$1.375.330.000

Avalúo catastral de 2019 \$1.415.621.000

Pregunta: Teniendo en cuenta que el valor al cual fue registrado en enero de 2018 es menor al valor que presenta el avalúo catastral, con el fin de contar con unos estados financieros más ajustados a la realidad económica, según las normas de contabilidad vigentes. ¿Cuál debe ser el procedimiento a seguir con el fin de tener una medición más fiable del valor del bien inmueble?

La entidad mediante correo electrónico aclaró en los anteriores términos la solicitud presentada inicialmente.

CONSIDERACIONES

El instructivo 002 de 2015, expedido por la CGN, con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en el cual se impartieron las instrucciones generales que debían seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, señalaba en relación con los bienes de Propiedades, planta y equipo:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor. (...)
- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)
- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o

provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2017, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2017, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.”

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, determina las bases de medición de los elementos de los estados financieros, de los cuales para la medición de los activos, hace referencia al valor de mercado, como:

“6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

(...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado

si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).”

Por su parte, el marco normativo para las entidades de Gobierno, determina en la Norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 10 del Capítulo I:

“10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (Subrayados fuera de texto)
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.
27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
 - a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
 - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
 - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

El CGC aprobado para las entidades de Gobierno por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La normatividad contable aplicada por las entidades de Gobierno ha establecido para los bienes de Propiedades, planta y equipo como criterio de medición el costo en el reconocimiento inicial y para la medición posterior el costo menos la depreciación, menos el deterioro, los cuales no son objeto de actualización a partir de la implementación del nuevo marco normativo.

Por lo anterior, en la preparación de los saldos iniciales en la fecha de la transición, 1° de enero de 2018, las entidades debían revisar los saldos contables que traían a diciembre de 2017 según lo dispuesto en el instructivo 002 de 2015, de aplicación por una única vez, en donde para la medición de esta clase de activos el literal d) del numeral 1.1.9., se indicaron las acciones necesarias a ejecutar para alguna de estas tres alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (...)

iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

Cuando en la fecha de la transición al nuevo marco normativo la entidad definió como política contable para la medición de los bienes de Propiedades, planta y equipo la alternativa i. del literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, que correspondía al costo, no es viable realizar ajuste alguno a la fecha.

Ahora, si la entidad optó en su política por alguna de las alternativas ii. o iii. del mencionado instructivo y el valor disponible del avalúo catastral era comparable con los criterios de medición allí señalados, pero se omitió al momento de determinar el saldo inicial, para efectuar los ajustes en el período contable de 2019 atenderá lo dispuesto en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, específicamente en lo relativo a la corrección de errores de periodos anteriores.

En tal caso, la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error y el ajuste afectará las partidas de Propiedad, planta y equipo y el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es viable incluir el ajuste en el resultado del período en el cual se corrija el error. Así mismo, es necesario revisar el cálculo de la depreciación, de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores se registrarán en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Cuando el error se hubiera presentado en el momento de la elaboración de los saldos iniciales por la convergencia, estos se reexpresarán, de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca, y revelará en las Notas a los estados financieros, la naturaleza del error, el valor del ajuste y los estados financieros objeto de reexpresión.

Ahora bien, para actualizar el activo con base en el avalúo catastral, es pertinente evaluar la idoneidad de utilizar el avalúo establecido para la liquidación del impuesto predial, teniendo en cuenta que este adolece de falencias en razón a que normalmente se ve afectado por factores de orden social, político y aspectos propios de las dificultades inherentes a la limitada dinámica que opera en su actualización en algunas zonas del país.

CONCEPTO No. 20192000029401 DEL 16-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de las construcciones clasificadas como propiedad, planta y equipo.

Doctora
 LUISA FERNANDA GONZÁLEZ DUARTE
 Profesional Especializado
 Jardín Botánico José Celestino Mutis
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002435-2, del 2 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

Sobre la construcción del Nuevo Tropicario, "(...) Contablemente se ha venido realizando el reconocimiento de cada uno de los costos en que se ha incurrido para su desarrollo, en la cuenta 16150101-Construcciones en Curso Tropicario, desde la ejecución de los contratos de obra e interventoría, iniciando en el año 2016, vigencia en el que se realizaron los primeros desembolsos de estos contratos, sin embargo, los pagos realizados en los años 2014, correspondientes a conceptos como: concurso de anteproyecto arquitectónico, pago premios concurso de arquitectura Tropicario, diseño arquitectónico, conceptualización arquitectónica de los proyectos de modernización y seguimiento técnico del contrato de diseño, entre otros, no se encuentran incluidos en esta cuenta, sino que se reconocieron como gastos de dicha vigencia".

Al respecto, se pregunta:

"¿Los pagos realizados en la vigencia 2014, correspondientes al proceso de diseño de la obra que se empezó a realizar en el año 2016, se debieron reconocer en la cuenta construcciones en curso de los estados financieros de la entidad?"

¿En caso de ser afirmativa la pregunta anterior, cuál sería el procedimiento contable para el reconocimiento de los costos incurridos en la vigencia 2014?"

¿Si debe corregir el valor registrado en la cuenta Construcciones en Curso, éste se debe realizar en período actual o se debe corregir en el estado de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo?”

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución N° 355 de 2007 y sus modificaciones, establece:

“114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre. (...)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas. (...)

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo". (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre la medición de propiedad, planta y equipo, en el numeral 10 del capítulo 1-Activos establece:

"8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta

y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente el elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y se medirán por el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”

Sobre la corrección de errores de periodos anteriores, en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones indica:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos

y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la CGN emitió lineamientos para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno a través del Instructivo N° 002 de 2015, y para propiedad, planta y equipo indica:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
 - Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la propiedad planta y equipo se medía al costo histórico, por lo cual, para determinar el valor de los bienes construidos se acumulaban todas las erogaciones directamente atribuibles a la construcción hasta que dicho bien se encontrará en condiciones de utilización o enajenación. Las erogaciones que no fuesen inherentes a la construcción para poner el bien en condiciones de uso se debían reconocer como gasto.

Por su parte, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se acumulan todas las erogaciones directamente atribuibles a la construcción sin incluir descuentos, rebajas, impuestos recuperables, pérdidas de operación, cantidades anormales de desperdicios, costos de puesta en marcha no necesarios, pero se debe incluir los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar donde se asiente el bien cuando ello proceda. Las erogaciones que no se encuentren relacionados con la construcción se deben reconocer como gasto en el resultado.

Para efectos de determinar los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, por convergencia al nuevo Marco Normativo emitido por la CGN, si la entidad decidió incorporar ese activo por la opción del costo, debió dar cumplimiento a los lineamientos dados en el Instructivo N° 002 de 2015 para depurar el valor en libros de las construcciones en curso, y ajustar a los factores que cumplieren con la nueva medición establecida para la propiedad, planta y equipo contra la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Ahora bien, atañe a la entidad analizar cada uno de los gastos del año 2014 en consulta, para determinar si estos se encontraban directamente relacionadas con la construcción del Nuevo Tropicario, es decir, si fueron o no necesarios para iniciar la construcción. Si dichos pagos del periodo contable 2014 no se encontraban directamente relacionados con la construcción, entonces fueron correctamente clasificados como gasto.

Por el contrario, si la entidad determina que las erogaciones incurridas en la vigencia de 2014 hacen parte del costo de la construcción del Nuevo Tropicario, entonces, corresponde a un error en la información financiera.

La entidad deberá corregir el error en el periodo contable actual mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor dejado de reconocer como costo de la construcción.

Así mismo, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20192000030411 DEL 25-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	¿Cómo manejar la situación de que las entidades de gobierno no tienen recursos para los avalúos de los activos?.

Doctor
LUIS ALEJANDRO MORENO ROJAS

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002534-2, del 11 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Cómo manejar la situación de que las Entidades de Gobierno no tienen recursos para los avalúos de activos. ¿El costo histórico puede ser viable, mientras se gestionan recursos?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo No.002 de 2015 “Instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno”, establece:

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

También son propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos

agrícolas. Una planta productora es una planta viva que se emplea en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo contable y que tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo

de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del

activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

Los numerales 10.1 Reconocimiento, 10.2 Medición inicial y 10.3 Medición posterior de la norma correspondiente a Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para entidades Gobierno, señalan:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...).

10.2. Medición Inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...).

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...).

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad de gobierno para manejar los avalúos de activos hasta 31 de diciembre de 2017 aplicaba lo que establecía el Régimen de Contabilidad Precedente, es decir actualizaba las

Propiedades, planta y equipo con una periodicidad de tres años a partir de la última realizada, para determinar los saldos iniciales con fecha enero 01 de 2018 aplicará una de las 3 alternativas presentadas en el instructivo 002 de 2015:

- i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo

Durante el período de aplicación del nuevo marco normativo, la entidad aplicará la norma de Propiedades, planta y equipo- PPE contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, especialmente, lo concerniente a la medición posterior que dice que las PPE se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, actualmente no hay que efectuar avalúos a las Propiedades, planta y equipo.

Solo cuando hay indicios de deterioro se utilizarían los avalúos para determinar el valor recuperable.

CONCEPTO No. 20192000031451 DEL 06-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	SUBTEMAS	Cancelación saldo de Construcciones en curso originadas en la ejecución de obras cuyos bienes fueron entregados a las entidades territoriales.

Doctora

NIZA NINELLY BOTELLO PAYARES

Coordinadora Financiera

Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas-UARIV
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002503-2 del 9 de julio de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“(…) la UNIDAD suscribe convenios Interadministrativos con los Municipios y Departamentos con el objeto de :“Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre la UNIDAD para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas, el Municipio y/o Departamento para la construcción y dotación del Centro Regional para la Atención y Reparación a las Víctimas en el Municipio, con el fin de lograr la articulación institucional del nivel nacional y territorial, encaminada a brindar atención, orientación, remisión, acompañamiento y seguimiento las actividades que requieran las Víctimas, en ejercicio de sus derechos a la verdad, justicia y reparación integral, de acuerdo con la ley 1448 de 2011, y el Auto 099 de 2013 emitido por la Corte Constitucional.

(…)

Estos centros regionales ya fueron terminados y recibidos protocolariamente por parte del Alcalde del respectivo Municipio, pero la UARIV ha tenido inconvenientes para que se suscriban las Actas de Transferencia de los mismos, por lo cual con corte a diciembre 31 de 2018, la Unidad mantiene en la cuenta Construcciones en Curso estos valores, ya que fueron trasladados de la cuenta Recursos Entregados en Administración, a medida del recibo de las Acta de Recibo de Obra, pero que no han sido descargados por falta del documentos soporte mencionado, a pesar de que estos centros regionales están bajo el control y riesgo

de cada municipio; cabe resaltar que la UARIV en la presente vigencia no tiene ningún control sobre el riesgo, ingreso, manejo y administración de estos centros regionales, su administración directa y uso esta siendo ejecutada por parte de cada Municipio.

Esta partida fue objeto de hallazgo por parte de la Contraloría General de la República, quienes establecieron lo siguiente:

“A diciembre 31 de 2018, la UARIV cuenta con 22 convenios, desde el 2012 al 2017, suscritos con entes territoriales para la construcción o adecuación de los centros de atención a las víctimas, en los cuales la Unidad aporta recursos y los Municipios el terreno donde se realiza la construcción, siendo los alcaldes los encargados de efectuar la contratación respectiva para la construcción y o adecuación de los predios, en cumplimiento de las obligaciones que les establece la Ley 1448 de 2011”

Verificados los convenios se estableció que las obras ya fueron entregadas por los contratistas a los alcaldes, construcciones que ya fueron inauguradas y se encuentran en funcionamiento y atendiendo a las víctimas.

En la mesa de trabajo solicitada por la UARIV al quipo auditor y de la reunión que sostuvo con funcionarios de la Contaduría General de la Nación, allegaron el acta en la que establecen: “La CGN aclara (sic) que los valores registrados como “Construcciones en curso”, que corresponden a obras terminadas, deben ser registrados en la cuenta 1640 Edificaciones”.

Dado que, al cierre de la vigencia fiscal 2018, las áreas no le habían entregado un documento que diera a conocer al área financiera, de la terminación y legalización de los convenios y el estado de estos, se genera incertidumbre sobre la mencionada cuenta, si se tiene en consideración que, estos bienes se encuentran en uso y como lo establece la CGN, en la mencionada cuenta, deberían estar en la cuenta edificaciones. Sobre los mismos, la UARIV no ha registrado depreciación por el uso y deterioro que corresponde para los años 2015, 2016, 2017 y 2018”.

En lo relacionado con la observación 1, en la cual la CGR está objetando lo registrado por la UNIDAD PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VICTIMAS-UARIV como “Construcciones en curso”, la UARIV expone que la mayoría de las obras registradas en la cuenta objetada, están allí porque presentan inconvenientes para su legalización y liquidación, y en algunos casos no cuentan con el recibo a satisfacción por parte de los municipios o de la misma UARIV, así mismo, menciona que existen construcciones terminadas, tales como, el centro regional que es utilizado por la UARIV y para la vigencia anterior, la UARIV apoya la gerencia del punto de atención a través de contratistas pagados

por la misma y que existe; si bien es cierto no genera recursos económicos, si genera servicios aun para la entidad, y está a su cargo hasta tanto el municipio reciba de manera bilateral la construcción y las dotaciones. La formalidad de entrega de la edificación se da a través del Acta de Entrega o Transferencia de Bienes muebles e inmuebles que debe ser suscrita por la Alcaldía y la Unidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y con el fin de subsanar el hallazgo, la Unidad solicita a la Contaduría General de la Nación lineamientos sobre los siguientes interrogantes:

1. Si bien es cierto, estas construcciones en curso ya fueron terminadas y efectivamente se encuentran en uso (en cumplimiento del objeto) por parte del Municipio quien aportó en el marco del convenio interadministrativo el terreno en el cual se ejecutó la obra, como Centros Regionales para la Atención a las Víctimas, estos municipios dadas algunas circunstancias de tipo político, como cambio de alcalde entre otros, no han suscrito o firmado la respectiva acta de transferencia, ni tampoco han incorporado la edificación o mejora a sus estados financieros, situación que la UARIV ha considerado tener en cuenta para no descargar la construcción en curso y afectar el patrimonio de la Entidad sin garantizar que estas construcciones sean incorporadas en el Balance General de la Nación.

Cabe resaltar que dentro del convenio suscrito no se estableció una cláusula particular que obligue a que esta construcción fuera incorporada o recibida por parte del Municipio, sino que esta actividad queda de una forma implícita ya que el terrero es del Municipio y el uso del bien de la misma forma. Dado lo anterior:

Pregunta No. 1: ¿Qué mecanismo podría usar la Unidad para descargar esta construcción en curso de los estados financieros sin contar con el Acta de Transferencia?; podría procederse a acreditar la cuenta 1615-construcciones en Curso y debitar la cuenta del patrimonio disminuyendo el capital fiscal?

2. Cabe resaltar que los recursos fueron ejecutados y trasladados de Recursos en Administración a Construcciones en curso con el Acta de Recibo de Obra.

Todos los contratos suscritos para aunar esfuerzos para construir y dotar los centros regionales se ejecutaron así: los recursos aportados por la UARIV se ejecutaron para la construcción y dotación y el aporte del Municipio fue el terreno. Los Municipios fueron los responsables de contratar la obra y existen Actas de Recibo de Obra suscritas por el Municipio, el Contratista, Interventoría y Supervisor de la UARIV.

Teniendo en cuenta lo anterior:

Pregunta No. 2: ¿Podría ser válida el Acta de Recibo de Obra suscrita por el Municipio con el contratista que ejecutó la obra, como un documento soporte suficiente para descargar la construcción en curso en los estados financieros de la Unidad, independientemente de la liquidación del convenio interadministrativo?

3. Por política contable, no fueron trasladados a Edificaciones teniendo en cuenta:

No cumple las características establecidas en el Nuevo Marco Normativo, para ser clasificado como activo ya que no hay titularidad a nombre de la UARIV, no está bajo el uso de la entidad; ya que es el municipio quien lo administrará, no es posible convertir el bien en efectivo y además teniendo en cuenta así los recursos con los que se realizó la construcción hayan sido entregados por la Unidad en el marco del convenio interadministrativo celebrado, estos centros regionales fueron construidos en un terrero no del Municipio.

- Pregunta No. 3: ¿Si los Municipios se niegan a suscribir o firmar el Acta de Transferencia, es obligación de la Unidad, según lo mencionado por la Contraloría General, mantenerlos en la cuenta Edificaciones y reconocer la depreciación de estas construcciones hasta tanto se obtenga el documento soporte (acta de transferencia firmada)?

- Pregunta No. 4: ¿Puede la UARIV realizar el registro de baja de la construcción en curso y notificar a cada Municipio la transferencia para que sea incorporada en sus estados financieros, quedando bajo cada municipio la responsabilidad de su reconocimiento?”

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, define el principio de esencia sobre forma, así:

"Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos." (Subrayados fuera de texto)

El citado marco conceptual define los activos en el numeral 6.1.1., indicando lo siguiente:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, los numerales 10.1 Reconocimiento de propiedades, planta y equipo y 10.3 Medición posterior correspondientes a la norma de Propiedades, planta y equipo, la cual se encuentra contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. 20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse

en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles.

(...(

(...) 30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.”

Por su parte la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que

se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Establece que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

1640-EDIFICACIONES establece que “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los numerales 2.1.2 políticas de operación y 3.2.3.1 Soportes documentales del anexo de la Resolución 193 de 2016, y señala:

2.1.2. Políticas de operación:

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y

conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, es necesario anotar que con relación al reconocimiento de convenios interadministrativos, la CGN, a través de la doctrina contable pública ha señalado los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en los que una entidad pública subsidia, concurre o apoya la gestión de otra entidad, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecutan las entidades beneficiarias.

Entre estos conceptos se encuentra el identificado con el No. 20182000046061 del 12-09-2018, dirigido a la Doctora MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA Subdirectora financiera, Departamento de la Prosperidad Social DPS, el cual en numeral 3 de las conclusiones, dispuso lo siguiente, con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones

“(…)

1.1. Por los recursos que en la actualidad se reconocen como Recursos Entregados en Administración, mantendrá su clasificación En Administración y posterior reclasificación a Inventarios por la ejecución del convenio hasta la entrega final de la infraestructura a la entidad territorial, momento en el cual el DPS reconocerá un gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte la entidad territorial incorporará el bien recibido en la cuenta de Propiedad, planta y equipo o de Bienes de Uso público que corresponda, afectando el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se resuelven cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

Pregunta N° 1. “¿Qué mecanismo podría usar la Unidad para descargar esta construcción en curso de los estados financieros sin contar con el Acta de Transferencia?; podría procederse a acreditar la cuenta 1615-construcciones en Curso y debitar la cuenta del patrimonio disminuyendo el capital fiscal?”

Respuesta

En cumplimiento del principio de contabilidad pública denominado “esencia sobre la forma”, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. Así mismo, las condiciones para el reconocimiento de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican que corresponden a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deben tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por tanto, teniendo en cuenta que en el contexto de la consulta indica que los bienes fueron terminados y entregados a las entidades territoriales parte de los contratistas para ser utilizados como Centros de Atención y Reparación de las Víctimas, la AURIV conjuntamente con las entidades territoriales deberán evaluar si la entrega efectuada por parte de los contratistas a los Municipios, es suficiente para que se configure la transferencia de los riesgos y beneficios a la entidades territoriales y por ello, dichas entidades ostenten el control en los términos establecidos en el Marco Conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

De otra lado, respecto de los registros contables, la AURIV no debió reconocer la ejecución del convenio como Construcciones en Curso, por cuanto al tratarse a bienes que se van a entregar sin contraprestación, debió reconocerlos como Inventarios hasta la entrega final

de la infraestructura a dichas entidades, es decir cuando le haya transferido los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles, momento en el cual le correspondía reconocer un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta respectiva de Inventarios. Por su parte a las entidades territoriales, en el momento en que obtuvieron el control de los bienes les correspondía reconocerlos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con crédito 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Lo anterior, con independencia de que se encuentre en trámite la suscripción de actas de entrega, o de que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien, lo cual es responsabilidad de las entidades involucradas.

Por lo anterior expuesto, las entidades deben proceder a efectuar los ajustes para subsanar la situación, así:

1) Si el saldo de la cuenta de Construcciones en curso corresponde a bienes que no se han entregado a las Entidades, la Unidad deberá reclasificar dicho saldo en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS, hasta tanto se efectúe la entrega, momento en el cual deberá registrar el gasto por transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y cancelar el saldo de los inventarios. Las entidades territoriales por su parte, reconocerán el activo construido en la cuenta de Propiedad, planta y equipo, afectando el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

2) Si ya se entregaron de los bienes y esta entrega se hizo en el mismo periodo en que la AURIV reconoció la Construcción en Curso, esta entidad debe reconocer en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS y cancelar el saldo de la cuenta Construcciones en Curso. Simultáneamente reconoce el gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y cancela el saldo de los inventarios.

Las entidades territoriales procederán a incorporar el activo y a reconocer el ingreso por transferencia, como se indicó en los párrafos precedentes.

3) Si los saldos en la cuenta de construcciones en curso vienen de años anteriores, para efectos de la cancelación de este saldo por parte de la AURIV y de la incorporación de los activos en las entidades territoriales, deberán aplicar lo dispuesto en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, como se indica a continuación:

3.1 La AURIV reclasificará el valor de las construcciones en curso a la cuenta de y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS, y alternamente cancela este saldo con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3.2 Las entidades territoriales, teniendo en cuenta que corresponde a bienes que ya se encuentran en uso, los incorporarán en su contabilidad en la cuenta de Propiedad, planta y equipo, afectando con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, las Entidades territoriales deberán efectuar el cálculo de las depreciaciones y/o deterioro, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 10.3 de la norma sobre Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual se deberá tener en cuenta que si este reconocimiento fue omitido en periodos anteriores deberá aplicar lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de Gobierno, lo cual implica que por el registro de la depreciación y del deterioro no se afecte el resultado del periodo sino en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3.4 Tanto la AURIV como las entidades territoriales deberán determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Pregunta No. 2: “¿Podría ser válida el Acta de Recibo de Obra suscrita por el Municipio con el contratista que ejecutó la obra, como un documento soporte suficiente para descargar la construcción en curso en los estados financieros de la Unidad, independientemente de la liquidación del convenio interadministrativo?”.

Respuesta

Frente a este interrogante, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que de conformidad con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la totalidad de las operaciones sujetas de reconocimiento contable realizadas por la entidad, deben estar respaldadas por documentos idóneos, con el propósito de que sean susceptibles de verificación y comprobación, razón por la cual, las entidades deberán definir el tipo de documento soporte que utilizará con el propósito de respaldar las operaciones mediante las cuales recibe bienes de parte de otra entidad y además, definir los responsables de estos. Adicionalmente, para la definición de dichos documentos la entidad debe considerar las disposiciones legales que aplican a cada uno de ellos y verificar el cumplimiento de las mismas, con el fin de que pueda ser soporte idóneo del registro contable.

- Pregunta No. 3: ¿Si los Municipios se niegan a suscribir o firmar el Acta de Transferencia, es obligación de la Unidad, según lo mencionado por la Contraloría General, mantenerlos en la cuenta Edificaciones y reconocer la depreciación de estas construcciones hasta tanto se obtenga el documento soporte (acta de transferencia firmada)?

Respuesta

- Bajo el contexto planteado por la AURIV, esos bienes no podrán ser incorporados como Propiedades, planta y equipo en su Estado de Situación Financiera por cuanto quienes tienen el control de los mismos son las entidades territoriales.
- Pregunta No. 4: ¿Puede la UARIV realizar el registro de baja de la construcción en curso y notificar a cada Municipio la transferencia para que sea incorporada en sus estados financieros, quedando bajo cada municipio la responsabilidad de su reconocimiento?

La cancelación del saldo en la cuenta de Construcciones en Curso se efectuará de conformidad con el procedimiento indicado en los párrafos precedentes. Sobre la notificación del hecho a las entidades territoriales es necesario anotar que es responsabilidad de las entidades, en el marco del procedimiento de control interno contable, implementar un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se coordine el flujo de información para que cada una realice los registros correspondientes de conformidad como lo señala la normatividad contable pública.

CONCEPTO No. 20192000031471 DEL 06-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Cambio de alternativa de medición de propiedades, planta y equipo con posterioridad a saldos iniciales

Doctora
 LUISA FERNANDA GONZÁLEZ DUARTE
 Profesional Especializado
 Jardín Botánico de Bogotá-José Celestino Mutis
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002436-2, el día 2 de julio de 2019, mediante la cual solicita se aclare:

“Teniendo en cuenta la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015, para la medición inicial de Propiedades, planta y equipo, el Jardín Botánico José Celestino Mutis, contrató una firma experta que efectuara el avalúo técnico de los terrenos y construcciones.

Dicha firma realizó su estudio técnico realizando inspección física a cada uno de los inmuebles que conforman el Jardín Botánico, con la información solicitada por ellos, como costo histórico, depreciación, vida útil, ubicación, fecha de adquisición y responsable, datos entregados a la fecha de inicio del estudio.

De acuerdo con el informe final entregado por la firma avaladora, el valor determinado para uno de los inmuebles denominado Nuevo Herbario, resultó por debajo del valor en libros, pero atendiendo a lo estipulado en la normatividad mencionada, se realizó el reconocimiento contable, para la determinación de saldos iniciales, por el valor del avalúo.

El avalúo quedó (Sic) al 31 de diciembre de 2017 registrado en la cuenta 16400209-Edificaciones, por valor de \$1.726.418.609, cifra que se encuentra subvaluada en \$1.693.029.425, por cuanto el costo inicial ascendía a \$3.419.448.034.

La Contraloría de Bogotá, generó un hallazgo 3.3.1.3. del Informe final de auditoría de regularidad por subestimación de la cuenta 16400209 Edificaciones, indicando que: “... en

la cuenta 1640- Edificaciones, se registró para la obra del nuevo Herbario, un valor de \$1.726.418.609, que corresponde al avalúo practicado por la entidad a todos los bienes que lo requerían; sin embargo, el JBBJCM canceló por esta obra un total de \$3.419.448.034, motivo por el cual, la cuenta se encuentra subvaluada...”

Por lo anterior, cordialmente se solicita a la Contaduría General de la Nación, conceptuar sobre lo siguiente:

¿Para la determinación de saldos iniciales, del este inmueble en particular y dado que el resultado fue menor al valor en libros, la entidad debió registrar el valor determinado en el avalúo técnico o por el contrario continuar con el valor en libros que traía registrado?

¿En caso de que el valor registrado actualmente en los estados financieros del Jardín Botánico José Celestino Mutis no sea el correcto, cuál sería el procedimiento contable para el reconocimiento del valor real de dicha edificación?

¿Si debe corregir el valor registrado por un avalúo técnico, este se debe realizar en período actual o se debe corregir en el estado de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo?”

Adicionalmente, dentro de los documentos anexados a la consulta, se hace referencia a la Guía de transición al nuevo marco normativo para las entidades del gobierno general del distrito capital, incorporada por la Carta Circular 44 del 5 de agosto de 2016, de la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Contabilidad.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, establecía en el numeral 9.1.1.5. el reconocimiento y actualización de las propiedades, planta y equipo así:

“166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)”

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, dentro del Plan General de Contabilidad Pública también se definen las bases de valuación, de la siguiente manera:

“136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”

En este mismo sentido, el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, incorporado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se señala:

“19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Instructivo 002 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación en el numeral 1.1.9. se establecen las alternativas de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo así:

- “i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo”

Al respecto, en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la medición de los elementos de los estados financieros, se definen las siguientes bases de medición de los activos:

“6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.”

Adicionalmente, en la Guía de transición al nuevo marco normativo para las entidades del gobierno general del distrito capital, incorporada por la Carta Circular 44 del 5 de agosto de

2016, la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Contabilidad, establece la prioridad y restricción en el uso de las bases de medición, de la siguiente forma:

“En la Figura No. 13 se establecen las categorías de clasificación que deben implementar las entidades que están dentro del alcance de la presente guía. (...)”

- La columna titulada A, corresponde al valor de medición que en el Instructivo 002 de 2015 establece como el costo menos las depreciaciones y las pérdidas por deterioro.

- La opción B, es la referente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico a la fecha de transición, bajo los parámetros señalados en el Instructivo 002 de 2015 numeral 1.1.9. Mientras;

- La alternativa C, es la que permite el valor actualizado de un periodo anterior ajustado por los cambios en el índice general o específico de precios. En el caso del Distrito se permite aplicar únicamente a avalúos realizados en los años 2014, 2015 y 2016.

Figura No. 13 Clasificación y Medición de la Propiedades, planta y equipo

Categoría	A	B	C
Terrenos		1	2
Edificaciones		1	2
Plantas, Ductos y Túneles	3	1	2
Maquinaria y equipo	1		2
Equipo médico y científico	1		2
Muebles y enseres y equipos de oficina	1		2
Equipos de comunicación y cómputo	1		2
Equipo de transporte, tracción y elevación		1	2
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	1		2

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señalaba que, la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, debía hacerse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, por lo tanto, los avalúos que se hacían con propósitos de actualización, debían cumplir con estas bases de medición.

Dado que el propósito del avalúo solicitado por el Jardín Botánico estaba encaminado a la determinación de valores para bienes muebles e inmuebles en la fecha de transición, es decir, a 1º de enero de 2017, que cumpliera con los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, no era correcto que los valores allí estimados se incorporaran a la contabilidad de la entidad en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública precedente, pues ello equivalía a una aplicación anticipada del nuevo Marco Normativo, lo cual no estuvo permitido.

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015 se describían las principales actividades a realizar por parte de las entidades de gobierno, con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable, actividades dentro de las cuales se incluían incorporación, baja en cuentas, reclasificación o medición de una manera distinta de activos, pasivos o patrimonio, teniendo en cuenta las particularidades de cada una de las entidades, y garantizando que la preparación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, cumplieran con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el mencionado Instructivo.

En este sentido, frente a la medición de los elementos de propiedades, planta y equipo, el Instructivo 002 de 2015 definió tres alternativas para que la entidad no solo garantizara que se cumplieran con los criterios establecidos en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, sino para que esta evaluara de igual forma su aplicabilidad, atendiendo a las necesidades y limitaciones administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos. Por lo tanto, cualquiera de las tres alternativas era viable, y bajo los parámetros establecidos por la Contaduría General de la Nación, correspondía a la Entidad adoptar la alternativa que a su juicio representaba la mejor medición.

Conforme a lo anterior, es necesario reiterar que teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 tuvo aplicación por una única vez durante el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades de propiedades, planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si el Jardín Botánico estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, no es posible realizar un ajuste a los saldos, para aplicar la primera alternativa de medición, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor.

CONCEPTO No. 20192000032731 DEL 12-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos recibidos por la entidad en virtud de la ejecución de un contrato de prestación de servicios que tiene por objeto el soporte y actualización de equipos de balanceo de cargas.

Doctor
DIEGO SAÚL VIANA DÍAZ
Contador
Secretaría Distrital de Planeación-SDP
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002569-2, del 15 de julio de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“La SDP suscribió con un tercero privado un contrato de servicio de mantenimiento de equipos de tecnología, el cual no contempla la compraventa o reemplazo de propiedad, planta y equipo, sino únicamente el servicio de mantenimiento de equipos.

En desarrollo del contrato, el proveedor por voluntad propia entregó a la SDP para uso y control de la SDP dos bienes muebles de tecnología reciente para reemplazar aquellos que eran propiedad de la SDP y que estaban al servicio, pero cuya tecnología era obsoleta; este reemplazo de equipos, le permite al proveedor ofrecer un servicio con mayores beneficios para él.

Esta entrega de equipos no generó ningún tipo de erogación o contraprestación por parte de la SDP, es decir, no se cobró el valor de los equipos y tampoco deberán ser reintegrados al proveedor al finalizar el contrato. Estos dos equipos entregados por el proveedor tienen una vida útil más allá de 12 meses y un precio de adquisición considerable individualmente.

Por lo tanto, se requiere conocer el criterio de la Contaduría General de la Nación, en cuanto al reconocimiento de este hecho económico en los Estados Financieros.

Una posibilidad podría ser: debitar la subcuenta que corresponda de propiedad, planta y equipo y reconocer una contrapartida en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación”.

CONSIDERACIONES

La Secretaría Distrital de Planeación-SDP y Gamma Ingenieros SAS, celebraron el contrato de prestación de servicios No. 332 de 2018 del 08 de agosto de 2018, en el cual Gamma Ingenieros SAS se compromete a prestar soporte y actualización de los equipos de balanceo de cargas de la SDP, en los siguientes términos:

“PRIMERA.- OBJETO: EL CONTRATISTA se obliga a prestar a: prestar el “SOPORTE Y ACTUALIZACIÓN DE LOS EQUIPOS DE BALANCEO DE CARGAS DE LA SDP”.

SEGUNDA.- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA: 1) SOPORTE TÉCNICO Y MANTENIMIENTO CORRECTIVO. a) Registrar ante la casa matriz del fabricante F5 lo balanceadores cubiertos con este contrato por los tiempos requeridos en el Anexo Técnico – Ficha Técnica y en las condiciones establecidas por la SDP: 7x24x6; presentando el documento que evidencia éste registro al iniciar la ejecución del contrato y en el momento que el supervisor del contrato lo requiera; el proveedor deberá mantener vigente la garantía durante la ejecución del contrato/ (...) e) Instalar mejoras de ingeniería disponibles (Hardware o software, sin costo adicional para la SDP), para ayudar a la SDP a asegurar una adecuada operación de los productos cubiertos en el contrato, incluyendo los firmwares disponibles para tal fin y a mantener la compatibilidad con piezas de repuesto de hardware suministradas. Al finalizar la atención del servicio en sitio o remotamente, debe dejar los elementos objeto del servicio en normal funcionamiento o hasta que se tenga un progreso razonable. En todo caso, para estos fines, el proveedor tendrá la potestad de realizar el cambio de los equipos objeto del contrato por otros equipos de características superiores del mismo fabricante, siempre y cuando esto no genere un costo adicional para la SDP y previa autorización del supervisor del contrato/ f) Solicitar visto bueno al supervisor del contrato en la SDP, cuando durante el desarrollo de los servicios se deba cambiar una parte de los elementos objeto del contrato, anexando el respectivo soporte de servicios, indicando los componentes, repuestos o fungibles a reponer o suministrar/ g) Reportar por escrito las actividades realizadas en cada uno de los equipos y dar las recomendaciones del caso/ h) Dar soporte técnico y proporcionar al DISTRITO CAPITAL -SDP-, la totalidad de piezas y materiales sobre los equipos, descritos en el Anexo Técnico – Ficha Técnica, necesarios para mantener los productos de hardware en condiciones de operación, cuyo costo está incluido dentro del valor del contrato/ i) Entregar las partes de hardware como repuestos que se requieran para el correcto funcionamiento de los equipos objetos del

contrato, cuando esto sea necesario y sin que se genere costo alguno para la SDP, durante el tiempo total de servicio ofrecido/ (...)

QUINTA.- PRODUCTOS ESPERADOS DEL CONTRATISTA: El contratista deberá entregar los siguientes productos: 1) informe de (los) mantenimiento (s) preventivo (s) realizado (s) sobre los equipos F5 durante la vigencia del contrato 2) Informe de mantenimientos correctivos realizados sobre los equipos F5 durante la vigencia del contrato, indicando las partes, repuestos y estado final de los equipos 3) Entregar al supervisor del contrato la garantía otorgada por el fabricante para los equipos objeto del contrato. (...)

SÉPTIMA.- PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONTRATO: El plazo de ejecución del contrato será de DOCE (12) MESES/contados a partir del acta de inicio, la cual deberá suscribirse por el CONTRATISTA y el Supervisor del contrato. (...)

NOVENA.- VALOR DEL CONTRATO: Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente contrato es por la suma de CIENTO CINCUENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS ONCE MIL CINCUENTA Y CINCO PESOS (\$158.511.055) MICTE, incluido IVA, (...)

PARAGRAFO SEGUNDO: Documentos para pago: Para el trámite de los diferentes pagos, la SDP requiere la presentación de los siguientes documentos por parte del contratista: 1) Factura original o documento equivalente, la cual debe expedirse a nombre del DISTRITO CAPITAL-SECRETARIA DISTRITAL DE PLANEACIÓN. En la misma debe indicarse el número del contrato, su objeto, el periodo de facturación y detallar los elementos y/o servicios, la unidad, la cantidad y el valor. 2) Entrada de los elementos al almacén (si aplica). 3) Certificación de cumplimiento por parte del supervisor del contrato. 4) Certificación expedida por el Revisor Fiscal o representante legal, según corresponda, que garantice los pagos a los sistemas de seguridad social y aportes parafiscales. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera por parte de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos por parte de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y modificaciones, sobre propiedad, planta y equipo, indica:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

CONCLUSIONES

En el entendido que, por los bienes y servicios recibidos del proveedor Gamma Ingenieros SAS media un contrato de prestación de servicios, donde el proveedor se obliga a prestar soporte y actualización de los equipos de balance de cargas de la SDP, y que en el literal e)

de la cláusula segunda del contrato se establece que el proveedor tendrá la potestad de realizar el cambio de los equipos objeto del contrato por otros equipos de características superiores del mismo fabricante, siempre y cuando esto no genere un costo adicional, con el fin de dar cumplimiento al contrato, el reemplazo de los equipos obsoletos por unos nuevos si se encuentra contemplado dentro de las obligaciones del proveedor, y por tanto, si existe una contraprestación por parte de la entidad y no da lugar a reconocer la incorporación de los equipos contra bienes recibidos sin contraprestación, tal como ustedes lo proponen.

De conformidad con lo anterior, la entidad deberá desincorporar los equipos obsoletos debitando las subcuentas que corresponda a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Cualquier diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por su parte, la incorporación de los bienes se realizará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

De acuerdo a la Norma de Propiedades, planta y equipo, el valor por el cual incorporará los bienes a la información financiera será por el costo de adquisición, por tanto, del valor total pactado en el contrato se deberá identificar el monto que corresponda a los equipos recibidos.

CONCEPTO No. 20192000032741 DEL 12-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los avalúos realizados después de la fecha de transición al nuevo Marco Normativo

Doctora
 NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002498-2 del 8 de julio de 2019, mediante la cual señala que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo estableció como política reconocer los inmuebles en la fecha de transición, por el valor actualizado en un periodo anterior, teniendo en cuenta que a 1 de enero de 2018 la entidad no contaba con avalúos de sus inmuebles. Para determinar el valor de los inmuebles donde operan zonas francas se tomaron los últimos avalúos realizados en 2012, previa actualización financiera. En diciembre del 2018 la entidad recibió los avalúos de dichos inmuebles con fecha de 31 de diciembre de 2018, los cuales fueron revelados en las notas a los estados financieros.

En la auditoría a los estados financieros de la vigencia 2018 la Contraloría General de la República observó que no se incorporó el valor de los avalúos a los estados financieros, por lo cual afirman que “Los estados financieros de Mincomercio a 31 de diciembre de 2018 no reflejan el valor real de las zonas francas porque no se utilizó en su metodología de valuación y registro los avalúos realizados en la vigencia 2018, situación que genera una subestimación en los activos de la entidad por el valor de 518.718.435.945”. Por lo anterior el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, consulta lo siguiente:

1. “¿Mincomercio debe reconocer para saldos iniciales a 1 de enero de 2018, aplicando el método de valor de mercado, el avalúo realizado con corte a 31 de diciembre de 2018 de los inmuebles donde operan las zonas francas, teniendo en cuenta que la política seleccionada para saldos iniciales de bienes inmuebles es la de valor actualizado en un periodo anterior?”

2. “¿Debe el Ministerio reconocer a 31 de diciembre de 2018 el avalúo realizado de estos inmuebles teniendo en cuenta que la medición posterior de propiedades planta y equipo y propiedades de inversión no lo permite? ¿En caso de que deban ser reconocidos en el 2018, los avalúos que se realicen en vigencias posteriores también deben ser reconocidos?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el Artículo 2º de la Resolución 693 de 2016 “Por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”, se establece:

“**ARTÍCULO 2º.** Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1 de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.”

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, menciona: “El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación”. Además, en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, se señala:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.”
(Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, dentro del mismo Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, en el literal b) del numeral 1.1.10. Bienes de uso público, se estipula:

“b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Con respecto a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Instructivo 002 de 2015 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual tenía aplicación por una sola vez durante el primer periodo de aplicación, ofrecía diferentes alternativas para la medición de los activos en la fecha de transición, permitiendo que la entidad seleccionara a su criterio, la opción que considerara que mejor cumplía con las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Con relación a las propiedades, planta y equipo, el Instructivo presentaba tres alternativas de medición en la fecha de transición: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición y iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en

la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo marco normativo.

Así pues, la decisión adoptada por la Entidad frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo, que debió ser aplicada a 1 de enero de 2018, no es modificable con posterioridad al periodo de aplicación; de tal manera que, si la entidad determinó que estos elementos del activo se medirían inicialmente de acuerdo con la alternativa N° 3, es decir, al valor actualizado en un periodo anterior, comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado del elemento, entonces los avalúos que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación no podrán ser utilizados para la modificación de dicho valor.

Ahora bien, los avalúos a las propiedades, planta y equipo realizados con posterioridad al periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente podrán utilizarse contablemente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor, si estos reflejan el valor recuperable o el valor de mercado de estos activos.

CONCEPTO No. 20192000032751 DEL 12-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso. Estimación del valor residual para los elementos que conforman el rubro de propiedades, planta y equipo.

Doctora

EILEEN DEL PILAR VÁSQUEZ CHALA

Subdirectora Técnica Control Fiscal con funciones de Contadora de CDG

Contraloría Departamental del Guainía

Inírida, Guainía

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002484-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual señala:

“En la vigencia 2016 la entidad realizó un avalúo técnico, dando cumplimiento a las normas vigentes al nuevo marco normativo, con base a ello en la vigencia 2017-2018 hubo bienes que se depreciaron el 100% y que aún se encuentran en uso.

Por lo que solicitamos conceptos y doctrina contable

1. ¿Qué procedimiento se debe realizar con los bienes muebles que se encuentran totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso?
2. ¿Si el valor del activo de los bienes que se encuentran totalmente depreciados, se deben quedar en valor histórico y/o se debe estipular el valor del mercado de estos bienes? la entidad se encuentra en proceso de avalúo técnico?
3. ¿Qué parámetros se debe tener en los avalúos técnicos de los bienes inmuebles o muebles?
4. ¿Cómo se determina el valor residual de los bienes?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, indica:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 del 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)”

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

9. En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el

tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de

depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

“1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas. (...)

3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. ¿Qué procedimiento se debe realizar con los bienes muebles totalmente depreciados, que aún se encuentran en uso?

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que ha omitido la aplicación de la norma, esto es, lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo 1. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las normas antes mencionadas, procediendo a dar de baja de la contabilidad los activos con su respectiva depreciación, utilizando como contrapartida en

cada registro la subcuenta respectiva de la de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente debe medirlos por su costo de reposición y reconocerlos en las subcuentas y cuentas correspondientes de propiedades, planta y equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En la Medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

2. ¿El valor del activo de los bienes que se encuentran totalmente depreciados, será el valor histórico y/o se debe estipular el valor del mercado de estos bienes?

Con la aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades deben medir sus propiedades, planta y equipo con posterioridad al reconocimiento inicial, al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro, siempre y cuando se cumplan los criterios para reconocerse como tal. Razón por la cual la entidad no deberá estipular el valor de mercado de estos bienes, a no ser que en algún momento, con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor este activo requiera del valor de mercado o del costo de reposición a través de un avalúo técnico.

3. ¿Qué parámetros se debe tener en los avalúos técnicos de los bienes inmueble o muebles?

Al llevar a cabo avalúos técnicos para la medición de bienes de la entidad, estos deberán cumplir con los criterios señalados en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, puesto que en caso contrario la información generada no sería comparable y alteraría la realidad de la entidad.

4. ¿Cómo se determina el valor residual de los bienes?

El valor residual corresponde a un valor estimado por la entidad, el cual espera obtener al momento de efectuar la disposición del bien, cuando este alcance la antigüedad y características definidas para el final de su vida útil, para ello la entidad se basará en la experiencia que haya tenido con cada tipo de bien. Así mismo, si la entidad tiene la evidencia de que al final de la vida útil habrá consumido significativa o totalmente los beneficios económicos o potencial de servicio del bien, podrá considerar que el valor residual sea cero.

CONCEPTO No. 20192000053451 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligación de los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas oficiales de aplicar la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación Obligación de los establecimientos educativos estatales de aplicar las políticas y directrices contables impartidas por la entidad territorial Materialidad o importancia relativa para efectos de reconocimiento de las propiedades planta y equipo

Señores

WILLIAM ROBERTO BAQUERO
MARTHA PATRICIA CIFUENTES
MERCY MURCIA SAAVEDRA
ERNEDYS DÍAZ CRIOLLO
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003037-2, el día 29 de agosto de 2019, en la cual consultan lo siguiente:

“1. Conforme a lo consagrado en la Ley 298 de 1996, ¿Qué se debe entender de la función del contador general de la nación de “Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública”?”

2. Conforme el mismo marco normativa (sic), ¿Qué se debe entender de la función de la contaduría general de la nación de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir el país para todo el sector público”?”

3. ¿Cuál es el alcance de la Sentencia C-487/97, cuando afirma que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectado de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos

para el manejo de las finanzas del Estado”?; o sea, ¿una entidad contable pública puede hacer caso omiso a lo impartido en una resolución, circular o instructivo, argumentado que no es su parecer dar aplicación a lo instruido en el acto administrativo?

4. ¿Los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas oficiales, conforme al artículo 16 del Decreto 4791 de 2008 están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación? ¿Puede el ordenador del gasto de una institución educativa apartarse de una política, norma, procedimiento o directriz impartida por el Contador de la Nación a través de los actos administrativos que éste expide?

5. ¿Son las entidades territoriales certificadas, conforme al artículo 16 del Decreto 4791 de 2008, las que deben establecer las condiciones en que se realiza el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal? ¿Puede el ordenador del gasto de una institución educativa apartarse de una orientación, política, directriz u orden impartida por la entidad territorial a través de un acto administrativo que ésta expida? A manera de ejemplo, en el año 2014 el grupo de contabilidad de la Alcaldía de Ibagué, mediante circular, impartió instrucciones a los fondos de servicios educativos para que los ingresos por servicios educativos se registraran en la subcuenta 480890 otros ingresos ordinarios y no en la cuenta 4305 venta de servicios educativos, toda vez que la Alcaldía “no presta este tipo de servicios en concepto de la Contaduría General de la Nación”.

6. El municipio de Ibagué, mediante resolución 1000-0322 del 29 de diciembre de 2017 adoptó el manual de políticas contables para esta entidad territorial. Si los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el contador general de la Nación (artículo 16 del decreto 4791 de 2008), por un lado y es función de las entidades territoriales establecer las condiciones en que se realizaría el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad (ibíd.), por el otro ¿esta resolución mencionada es de obligatorio cumplimiento para el fondo de servicios educativos? ¿El ordenador del gasto puede apartarse de ella y adoptar unas sí y otras no, o las que adopte efectuarle modificaciones? A manera de ejemplo, En(sic) las políticas del municipio se establecen directrices para propiedad, planta y equipo, específicamente en la medición posterior cuando dice: “Medición posterior: Las propiedades, planta y equipo se medirán posteriormente al costo menos depreciación acumulada menos deterioro de valor acumulado” puede una institución educativa apartarse de esta política municipal y de la política nacional establecida en el numeral 10.3 de las normas para el reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos que afirma “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por

el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” y decidir que su medición posterior va a ser el avalúo de un perito?

7. En las políticas adoptadas por el municipio de Ibagué, en la resolución precitada, en el numeral 1.5 propiedad, planta y equipo en el cuarto párrafo se lee “Para los agregados (que reporten información para la consolidación) se registrará contablemente como propiedades, planta y equipo los elementos cuyo valor supere 1SMLV, y aquellos cuyo valor sea inferior a 1SMLV serán llevados al gasto” ¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que reconocerá bienes superiores al 25% del salario mínimo?

8. En las políticas adoptadas por el municipio de Ibagué, en la resolución precitada, en el numeral 1.5 propiedad, planta y equipo en el subtítulo de Baja en cuentas, se lee “Un elemento de propiedad, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga o venda, por hurto o cuando no se esperen beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuenta de un elemento de propiedad, planta y equipo afectará el resultado del período. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Se considerará oportuna la baja de un elemento en los siguientes casos: 1. Cuando ha cumplido su ciclo de vida útil y ha sido depreciado en su totalidad. (...)” ¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que como el bien aún puede prestar algún tipo de servicio, volverlo a incorporar a sus estados financieros, posterior a un avalúo del mismo?

9. ¿Producto de un seguimiento o auditoría por parte de algún ente de control y supervisión (secretaría de educación municipal, oficina de control interno, contraloría municipal, etc.) éste ente de control puede aducir que los estados financieros no reflejan fielmente la realidad financiera de una institución educativa porque aplicó de manera exegética la política al no incluir en sus estados financieros bienes donados durante la vigencia que individualmente son inferiores al salario mínimo, aunque la donación en su conjunto ascendió a varios millones de pesos, invocando la importancia relativa?

10. ¿Producto de un seguimiento o auditoría por parte de algún ente de control y supervisión (secretaría de educación municipal, oficina de control interno, contraloría municipal, etc.) éste ente de control puede aducir que los estados financieros no reflejan fielmente la realidad financiera de una institución educativa porque aplicó de manera exegética la política al dar de baja bienes que, conforme a la política están totalmente depreciados, invocando la importancia relativa?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

Parágrafo. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.”

Los artículos 3º y 4º de La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, estipulan:

“Artículo 3º. Funciones del contador general de la nación. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

- a) Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país;
- b) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;
- c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación;
- d) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal

de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política;

e) Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la presente ley;

f) Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública; (...)

Artículo 4º. Funciones de la contaduría general de la nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)"

La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-487/97, manifestó:

“Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, “...determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley...”.

Así mismo, esa institución es responsable, según lo dispuesto en el inciso segundo del citado artículo 354 de la C.P., de “...uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, [y de] elaborar el balance general...”, funciones todas, que dadas sus características, entrañan con carácter esencial la posibilidad de ejercer poder de mando e imposición sobre las entidades públicas supeditadas para esos efectos a la institución del Contador, sea cual sea el nivel al que pertenezcan.

En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.

Esos poderes, “de imposición y de mando”, reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las consagradas en los literales q y t del artículo 4 de la ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los

procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreando graves consecuencias para el país.

Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Unico Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado.

Tanto es así que si al verificar el incumplimiento de una norma contable, el seguimiento estricto de un determinado procedimiento por ejemplo, la Contaduría también y por ende verifica el incumplimiento de los deberes atribuidos al funcionario responsable, esa entidad estará en la obligación de poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación la situación, pues es ella la encargada de adelantar las investigaciones disciplinarias contra los funcionarios públicos. Igualmente, si considera que el incumplimiento de los deberes por parte del funcionario, se origina o da pie a una situación ilícita, deberá dar cuenta de ello a la Fiscalía, organismo al que le corresponderá adelantar la investigación del caso y si lo considera pertinente formular ante los jueces la respectiva acusación.”(Subrayados fuera de texto).

Los artículos 11 y 12 de Ley 715 de 2001 por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, estipulan:

“Artículo 11. Fondos de servicios educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los fondos de servicios educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina "Fondo de Servicios Educativos".

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.”

Los artículos 2.3.1.3.1.5, 2.3.1.6.3.2., 2.3.1.6.3.3 y 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, estipulan:

“Artículo 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaria de educación, o la dependencia que haga sus veces. (...)

Artículo 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

Artículo 2.3.1.6.3.3. Administración del Fondo de Servicios Educativos. El rector o director rural en coordinación con el consejo directivo del establecimiento educativo estatal administra el Fondo de Servicios Educativos de acuerdo con las funciones otorgadas por la Ley 715 de 2001 y la presente Sección.

Parágrafo. Se entiende por administrar el Fondo de Servicios Educativos las acciones de presupuestación, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus recursos y rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el consejo directivo.

(...)

Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018) establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.”

El numeral 4.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece respecto a la característica fundamental de la relevancia:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 10 del capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, establece respecto al reconocimiento, la medición posterior y la baja en cuentas de las propiedades, planta y equipo, lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, me permito responder sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas 1 y 2

El literal f) del artículo 3º y el literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, deben interpretarse de acuerdo a lo contenido en su tenor literal en atención a que el sentido del mismo es claro, esto es, el Contador General de la Nación tiene como función impartir instrucciones de carácter general sobre la regulación de la contabilidad pública en Colombia y le corresponde a la Contaduría General de la Nación determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir el país para todo el sector público.

En este sentido, en atención a que la institución rectora y la máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son, respectivamente, la Contaduría y el Contador General de la Nación, todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben llevar la contabilidad con sujeción a lo regulado por estos en, entre otros instrumentos, las resoluciones, las circulares, los instructivos, las guías de aplicación y los procedimientos contables, que les sean aplicables según las competencias funcionales de cada entidad.

En materia de políticas contables, las entidades públicas deberán expedir su propio manual de políticas para determinar los lineamientos contables que correspondan a sus especificidades, ciñéndose en todo caso a la regulación expedida por la CGN.

Pregunta 3

Tal y como lo establece la Corte Constitucional en la Sentencia C-487/97, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación son obligatorias para las entidades del Estado, por lo cual no es dable a una entidad contable pública hacer caso omiso a la regulación expedida por esta, ya que dicha conducta no solo afectaría la contabilidad de la respectiva entidad pública, sino que acarrea consecuencias negativas en la conformación de los Estados Consolidados que elabora la CGN a partir de la información contable de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Las facultades de inspección y de sanción consagradas en los literales q) y t) del artículo 4º de la ley 298 de 1996, no han sido reguladas por parte del legislador. El incumplimiento de la normativa contable por parte de las entidades públicas puede acarrear a los funcionarios responsables que se adelanten investigaciones disciplinarias de conformidad con lo

establecido en el Código Único Disciplinario, por parte de la Procuraduría General de la Nación.

Pregunta 4

De conformidad con lo estipulado en el primer inciso del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, por lo cual, no es admisible que los responsables de la realización del proceso contable se aparten de la regulación emitida por la CGN.

Preguntas 5, 6 y 7

De conformidad con lo estipulado en el segundo inciso del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, la entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Por lo anterior, no es admisible que los establecimientos educativos estatales en la realización del proceso contable se aparten de las directrices impartidas por la entidad territorial certificada, siempre que aquellas no contraríen la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación.

Dado que sobre el particular se expidió el Concepto CGN 2019200004735-1 del 11 de septiembre de 2019, me permito remitirlo por ser de su especial interés.

Respecto a la situación particular expuesta sobre una institución educativa que decidió que la medición posterior de propiedades, planta y equipo sería el avalúo de un perito, es menester manifestar que de conformidad con lo estipulado en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno únicamente serán procedentes para efectos contables para la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

Ahora bien, la entidad territorial deberá evaluar la pertinencia de establecer en su manual de políticas lineamientos respecto a situaciones particulares de los establecimientos educativos, para ser consecuentes con la realidad y el contexto de los mismos.

Pregunta 8

Como se mencionó anteriormente, de conformidad con lo estipulado en el inciso segundo del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, no es admisible que los establecimientos educativos estatales en la realización del proceso contable se aparten de las directrices impartidas por la entidad territorial certificada, siempre que aquellas no contraríen la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación.

En atención a que la situación planteada en su consulta se manifiesta que, en el manual de políticas del municipio de Ibagué, adoptado mediante la Resolución 1000-0322 del 29 de diciembre de 2019, se establece que “Se considerará oportuna la baja de un elemento en los siguientes casos: 1. Cuando ha cumplido su ciclo de vida útil y ha sido depreciado en su totalidad. (...)” y pregunta si “¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que como el bien aún puede prestar algún tipo de servicio, volverlo a incorporar a sus estados financieros, posterior a un avalúo del mismo?” se hace necesario hacer las siguientes precisiones.

De conformidad con lo estipulado sobre baja en cuentas de la Norma de Propiedades planta y equipo, se dará de baja un elemento reconocido como propiedades, planta y equipo cuando este no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, lo cual se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, si sobre un elemento se sigue esperando obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, no habrá lugar a que se lleve a cabo la baja en cuentas de la partida que represente dicho bien. Por lo cual, el establecimiento educativo debe mantener reconocidos en sus estados financieros los bienes de propiedades planta y equipo que cumplan con los requisitos para ser reconocidos como tales.

Igualmente debe tenerse en cuenta que conforme a lo establecido en el numeral 10.3 de la norma de propiedades planta y equipo, se debe efectuar la revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, deben ser ajustadas para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

En caso de que el establecimiento educativo no haya aplicado lo establecido en el párrafo anterior, deberá corregir el error atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores de

periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Preguntas 9 y 10

No es viable para la CGN hacer un juicio concluyente bajo el caso planteado en su consulta, pues para determinar si los estados financieros reflejan o no fielmente la realidad financiera de una entidad pública deberá tenerse en cuenta el cumplimiento de la regulación contable.

Respecto a la materialidad la CGN no define parámetros ni establece desde qué suma o valor deben ser reconocidos como activos los bienes o elementos adquiridos. En consecuencia, corresponde a cada entidad definir ese umbral dentro de sus políticas contables atendiendo a los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, especialmente en lo referido a la característica fundamental de relevancia, así como a lo señalado en la Norma de Propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y al numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, todo ello de cara a las especificidades de su quehacer misional.

Para efectos del pronunciamiento, el ente de control aplica las reglas para la emisión de la opinión de la auditoría financiera que tenga determinado en las respectivas normas de auditoría, sobre las cuales la CGN no tiene competencia para pronunciarse.

CONCEPTO No. 20192000053501 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de un contrato de interventoría.

Doctora
ANDREA JASMIN SALINAS CRUZ
Servicio Geológico Colombiano
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002833-2, del día 07 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“Teniendo en cuenta que los contratos de obra con el fin de asegurar el cumplimiento de su objeto contractual exigen el proceso de interventoría (conocimiento especializado), caso en el cual la entidad estatal suscribe un contrato de obra el cual por tratarse de una adecuación a un edificio que se encuentra registrado en la cuenta 16 de propiedad, planta y equipo, contablemente se lleva como un mayor valor de la misma.

De acuerdo a lo anterior, ¿qué cuenta contable se debe afectar en el caso del contrato de la interventoría del contrato de obra civil, cuyo valor corresponde a una adecuación y mejora del edificio registrado en propiedad, planta y equipo?”

En llamada telefónica la doctora Andrea Jasmin Salinas Cruz aclara que, la consulta se refiere a la cuenta en donde se debe registrar el contrato de interventoría.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El contrato N° 758 del 05 de octubre de 2018, firmado entre el Servicio Geológico Colombiano y el Consorcio San Vicente AM & CIA, cuyo objetivo es “Obras de adecuación y mantenimiento del laboratorio secundario de calibración disimétrica y mejoramiento eléctrico de la infraestructura de los laboratorios de dataciones del Servicio Geológico Colombiano”, establece en las siguientes cláusulas:

“VIGÉSIMA TERCERA. - SUPERVISIÓN/INTERVENTORÍA: De conformidad con lo establecido en el Artículo 32 Núm. 1 de la Ley 80 de 1993, que indica que los contratos de obra que se celebren con ocasión de una licitación pública la interventoría se contratará con una persona independiente de la entidad, el seguimiento integral al cumplimiento de las obligaciones del contratista se hará a través de interventoría contratada para esto efectos, la cual consistirá en el seguimiento técnico, contable y administrativo, sobre el cumplimiento del contrato. El Interventor dará estricto cumplimiento al Manual de Supervisión e Interventoría del SERVICIO GEOLÓGICO COLOMBIANO, velará por los intereses de la entidad y procurará que el CONTRATISTA cumpla con las obligaciones derivadas del contrato y los documentos del proceso precontractual, las normas técnicas aplicables y la normativa vigente. PARÁGRAFO: Es obligación del Interventor del contrato verificar el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social (Salud, Pensión y ARL) por parte del CONTRATISTA para lo cual deberá remitir con el recibo a satisfacción las constancias de pago de las planillas respectivas al SERVICIO GEOLÓGICO COLOMBIANO. (...)”

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 533 de 2015 modificada por la Resolución N° 484 de 2017, en la norma de Propiedades, planta y equipo establece lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Es importante precisar que, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del activo, al ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos y, por otra parte, los

mantenimientos y reparaciones se reconocerán como un gasto, dado que se realizan con el fin de conservar y recuperar la capacidad normal de uso del activo.

En ese sentido, las erogaciones por concepto de adiciones y mejoras se reconocerán en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en consecuencia afectarán el importe por depreciación, mientras que, las erogaciones por mantenimiento y reparaciones se registrarán en las subcuentas 511115-Mantenimiento y 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Ahora bien, en atención al caso particular, el tratamiento contable de las erogaciones por concepto de interventoría corresponderá:

- A un mayor valor del activo, cuando las erogaciones incurridas por concepto de interventoría técnica se desembolsen en la etapa de construcción del activo y resulten indispensables para ponerlo en condiciones de utilización, igualmente, serán mayor valor del activo, cuando estén relacionados con adiciones mediante las cuales se amplíen la capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos.

Por lo tanto, si la interventoría legal, administrativa, financiera y otras adicionales a la interventoría técnica, son igualmente necesarias para construir el bien, estas también deben ser incluidas como mayor valor del activo en construcción o como parte de costos de las mejoras o adiciones, en los términos descritos anteriormente. El contratante deberá señalar las exigencias y condiciones de reporte de los costos de interventoría, a efectos de poder realizar los registros apropiados.

Si se determina que la interventoría cumple tales condiciones para ser reconocidas como un mayor valor del activo, la Entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se deberá debitar la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- A un gasto, cuando el activo ya esté en condiciones de utilización, característica aplicable también a las mejoras y adiciones, o cuando no resultan indispensables para dejar el bien en condiciones normales de uso. Bajo estas circunstancias, las erogaciones de interventoría se registrarán mediante un débito en la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y

evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y su contrapartida corresponderá a un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se deberá debitar la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20192300053661 DEL 23-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo que la entidad tiene la titularidad pero actualmente se adelantan acciones judiciales para recuperar su control de administración.

Doctora
MARÍA GLADYS VALERO VIVAS
Directora General
Instituto para la Economía Social
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500022152-2, del día 11 de junio de 2019, trasladada por el doctor Jorge de Jesús Varela Urrego, Subcontador de Consolidación encargado de las funciones de la Subcontaduría de Centralización de la Información, por medio del radicado N° 2019400001234-3 del día 02 de septiembre de 2019, para que se emita respuesta al punto 1 de su consulta, en el cual solicita concepto sobre el registro de hechos económicos a la luz del marco normativo, conforme a la siguiente situación:

“En el Informe de Auditoría Integral, con corte a diciembre 31 de 2018, el Organismo de Control Fiscal efectuó un hallazgo administrativo asociado al reconocimiento de unos activos en Propiedad, Planta y Equipo; para el efecto, explicamos los antecedentes:

Hallazgo Administrativo de la Contraloría

“3.3.1.10. Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por deficiente aplicación y registro de los locales Caravana a 31/12/2018. Sobrevaluado en \$4.818.493.460. Teniendo en cuenta la definición de activo contemplada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, numeral 6.1.1, el cual señala que aunque se tenga la titularidad del bien, si no se tiene el control y no genera beneficios económicos futuros, no debe ser reconocido como activo. Por lo tanto, los 258 locales del Centro Comercial Caravana, no deben reconocerse en los Estados de Situación Financiera porque no tiene el control, ni recibe beneficios económicos futuros. Esta situación se debe a que no se evidencia ningún mecanismo jurídico agotado por la entidad para recuperar los bienes que hoy están en cabeza de particulares, que los están usufructuando, desconociendo con éste

hecho principios administrativos y de orden constitucional. Lo cual genera una sobrevaluación de los activos, en cuantía de \$4.818.493.460 afectando las cuentas correlativas, en concordancia con el nuevo marco normativo contable. Lo expuesto no fue revelado en las notas a los estados de situación financiera y estados de resultados que hacen parte integral de los mismos. Lo descrito vulnera lo establecido en el numeral 6.1.1 Activos, de la Resolución 553 de 2015; el marco conceptual en relación del numeral 4 Características cualitativas de la información financiera, numerales 4.1 a 4.2.4; parte 2 Normas, Capítulo I Activos, numeral 10 Propiedades, planta y equipo, numeral 10.1 al 10.5. Así mismo, se incumple lo normado en los literales a) al h) del artículo 2° de la Ley 87 de 1993; el instructivo 002 de 2015 emanado de la Contaduría General de la Nación; numeral 1° del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, se incumple el concepto No. 2018200002205 de la Contaduría General de la Nación. Análisis respuesta Al efectuarse la lectura integral de la respuesta se concluye que esta confirma el hallazgo cuando afirma: “(...) La intención futura sobre el bien es recuperar su dominio y el IPES no podrá trasladar los registros contables del bien a un particular, razón por la cual se mantiene la propiedad y registros del bien en los estados contables del IPES. Hasta tanto no medie decisión judicial, y teniendo en cuenta la intención futura y la acción judicial que se adelanta por parte de la administración del IPES, no se puede afirmar que a futuro no produzca beneficios económicos.”. Así las cosas, el IPES tiene una expectativa de fallo judicial favorable, para el caso en comento, frente a una generación de ingresos futuros, situación que no se reveló en Notas a los Estados Financieros las cuales hacen parte integral de los mismos ni en la cuenta Propiedades Planta y equipo y sus correlativas. Este organismo de control reitera lo expresado en el NMNC cuando expresa: “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga entre otros un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.” Las anteriores condiciones no se presentan para el caso señalado, generando una sobrevaluación de los activos en cuantía de \$4.818.493.460, afectando las cuentas correlativas, en concordancia con el nuevo marco normativo contable.”

1.2. Respuesta del IPES al Organismo de Control Fiscal: (...)

Adicionalmente, cabe destacar que teniendo en cuenta la recomendación de la Contraloría de Bogotá, se reclasificó de inventario a la cuenta de propiedad, planta y equipo.

Actualmente, la titularidad del bien se encuentra en cabeza del Instituto para la Economía Social -IPES, como consta en certificados de tradición y libertad de los locales comerciales (...)

Teniendo en cuenta el marco normativo las entidades del gobierno reconocerán activos conforme a “la intención con la cual la entidad adquiere los bienes tangibles y los propósitos administrativos, para producir bienes o prestar servicios” que generen un beneficio económico. Pero este reconocimiento se da entre entidades del gobierno, lo mismo no aplica con particulares.

La intención futura sobre el bien es recuperar su dominio y el IPES no podrá trasladar los registros contables del bien a un particular, razón por la cual se mantiene la propiedad y registros del bien en los estados contables del IPES.

Hasta tanto no medie decisión judicial, y teniendo en cuenta la intención futura y la acción judicial que se adelanta por parte de la administración del IPES, no se puede afirmar que a futuro no produzca beneficios económicos. (...)”. (...)

1.4. Análisis normativo de las razones técnicas para registrar los activos objeto del hallazgo como Propiedad, Planta y Equipo.

El Instituto para la Economía Social IPES, refleja en los estados financieros estos espacios, en las cuentas 164002 y 164004, de acuerdo con lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, numeral 10 Propiedades Planta y establece: “Reconocimiento: Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable”. y la Política contable de la entidad de Propiedades, Planta y Equipo “Bienes Muebles e Inmuebles” que en el numeral 5.1 dispone: “Se deberá tener en cuenta la intención con la cual la entidad adquiere los bienes tangibles, es decir, si la entidad los utilizará para propósitos administrativos, para producir bienes o prestar servicios, si generarán ingresos producto de su arrendamiento, que los mismos no estén disponibles para la venta y se prevé usarlos durante más de un periodo contable (...)”.

En conclusión, la solicitud de concepto está orientada a definir si el registro contable que se viene realizando por el IPES, dado que se tiene la titularidad de los bienes y actualmente se están adelantando acciones judiciales para recuperar el control de administración de los mismos, se encuentra ajustada a las disposiciones del marco normativo.

Cabe destacar que existen acciones para que, una vez realizada la recuperación de los bienes, se obtengan ingresos por el uso y aprovechamiento de estos espacios.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10. PPROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se

dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

10.5. Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, los bienes denominados locales Caravana podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Por tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, si la entidad al evaluar estos bienes, se cumple efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de gobierno, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, son aquellos bienes que se tienen con la finalidad de usarse para propósitos administrativos o la prestación de servicios, no se espera su venta en el curso de las actividades ordinarias y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable, de acuerdo a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento de los bienes, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, la entidad no efectuará el reconocimiento de los bienes en los estados financieros, y se procederá solo a registrarlos en cuentas de orden y revelarlos en las notas a los mismos. Lo anterior, hasta que la entidad tenga certeza de que se cumple con los requerimientos para su registro como elemento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

Según el contexto expuesto en su consulta, los locales se encuentran reconocidos como propiedades, planta y equipo, y como parte de su medición posterior la Norma de propiedades, planta y equipo indica que la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por las condiciones señaladas en las Normas de deterioro del Marco Normativo, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, caso para el cual la diferencia será registrada de forma separada debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5351 – DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695 – DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Al margen del tratamiento contable, la entidad debió adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a esta fecha ya se había efectuado la depuración de las diferentes partidas por situaciones pasadas, así como debe evaluar permanentemente si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante Resolución N° 193 de 2016, ello para los casos en que los bienes ya hayan sido reconocidos y los mismos han dejado de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, lo cual indica a la entidad que debe proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros, apoyándose en lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la Entidad, con el objetivo de que las cifras y demás datos contenidos en tales estados contables correspondan a la realidad económica y de garantizar que la información contable cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En caso que el resultado de la evaluación anterior determine que procede la baja en cuentas de los bienes, la entidad llevará a cabo uno de los siguientes tratamientos:

a) Si la baja en cuentas procede para bienes que obedecen a un deterioro registrado, se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695 – DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), y acreditar las cuentas que representan las

propiedades, planta y equipo que se retirarían de la contabilidad, en caso de existir diferencia, se registra un débito en la subcuenta 589019 – Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS.

b) Si para los bienes que procede la baja en cuentas no existe deterioro, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 589019 – Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS, y acreditar las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Una vez se retiran los derechos de la situación financiera de la Entidad, pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que requieren ser controlados, para ello, se realiza un débito en la subcuenta 831510 – Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 – Activos retirados, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja el bien.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten. Cuando dichas investigaciones conlleven a que la entidad inicie un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares, por la administración o el manejo de los bienes públicos a los que se les efectuará la baja en cuentas, deberá reconocer este hecho debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361 – RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y acreditando la subcuenta 891521 – Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20192000055131 DEL 23-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de bienes donde no se tiene soporte de su titularidad, y de bienes incluidos en contabilidad pero que no se encuentran en los inventarios físicos. Baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo

Doctor

JUAN FERNANDO OSPINA HINESTROSA
Subsecretario de Desarrollo Organizacional
Municipio de Rionegro
Rionegro, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° [20195500028989-2](#), del día 16 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“El proceso de bienes muebles históricamente estuvo a cargo de la Secretaria de Hacienda, y luego de una reestructuración administrativa fue delegada dicha función a la Subsecretaria de Desarrollo Organizacional, con dicha delegación fue entregada una base de datos con registros desactualizados y distantes de la realidad, por tal motivo solicitamos emitir lineamientos y/o conceptuar al respecto a los siguientes casos:

1. Para proceder de manera correcta y acorde a la normatividad vigente frente a nuestra realidad, agradecemos puedan dar lineamientos con respecto al ingreso a los bienes muebles que hoy no registran en el sistema de información de la entidad que dejaron en las instalaciones administraciones pasadas y de los cuales no se cuenta con evidencia documental que soporte que el Municipio de Rionegro tiene su titularidad, entre algunos los artículos encontramos computadores, impresoras, escritorios, entre otros.
2. En la base de datos entregada por la Secretaria de Hacienda se evidencian artículos de consumo, de los cuales se presume cumplieron su periodo de uso en los primeros años de su adquisición, dadas las condiciones de durabilidad, pues físicamente no fueron encontrados en las jornadas de inventarios; hablamos de elementos como libros, botiquines, descansa pies, cosedoras, perforadoras, micrófonos, atriles, sillas plásticas,

destornilladores, baquetas, tableros, carteleras, entre muchos otros, que hoy después de 20 años aun reposan en los registros del aplicativo de bienes de esta entidad.

3. Dentro del mismo sistema de información fueron identificados bienes que corresponden a la Personería y Concejo Municipal, teniendo en cuenta que ambos organismos tienen autonomía administrativa y presupuestal, queremos tener claridad sobre los roles y responsabilidades con respecto al ingreso, control y registro de los bienes adquiridos por dichos organismos.

4. Con base en que normatividad o lineamientos desde la Contaduría General de la Nación, se puede proceder con la baja definitiva de bienes dentro del sistema de información de la entidad, dado que hoy muchos bienes no existen físicamente como lo son: sillas, escritorios, mesas, vitrinas, computadores, entre otros, que posiblemente por ausencia de controles, procedimientos o políticas en el pasado, fueron retirados del ente local puesto que físicamente ya no existen.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“Capítulo I. ACTIVOS (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

8361 – RESPONSABILIDADES EN PROCESO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se recuperen.
- 2- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que establezca la responsabilidad.
- 3- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que exima de la responsabilidad. (...)

8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016, modificada por la Resolución N° 625 de 2018, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, en donde establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

5.2. Pérdida y reconstrucción de documentos

Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se procede a dar respuesta a cada uno de sus interrogantes.

Interrogante 1

Respecto de los bienes que no se encuentran registrados en el sistema de información de la entidad y que provienen de administraciones pasadas, de los cuales no se encuentra evidencia documental que soporte que el Municipio tenga su titularidad, es necesario señalar que las condiciones para el reconocimiento de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican que corresponden a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien, las entidades deben tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, el Municipio deberá evaluar si los bienes objeto de esta consulta cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicios de estos bienes. Si estos bienes cumplen efectivamente para la entidad con los criterios antes señalados, entonces podrán ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo con la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno.

Respecto de los documentos soporte, la entidad debe adelantar todos las gestiones administrativas que razonablemente tenga a su alcance, en procura de la reconstrucción de los documentos, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes, tal como lo dispone la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental anexa a la Resolución N° 525 de 2016, y sus modificaciones. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

Interrogante 2

Cuando existen elementos que se encuentran registrados en la contabilidad y que no cumplen con la condición de activo, o que se consideran inservibles, obsoletos o vencidos,

la entidad debe proceder a la baja en cuentas. La entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695 – DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), y acreditará las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de los bienes. En caso de que exista diferencia con el valor debitado en la cuenta 1695 – DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, por razones diferentes al deterioro, se registrará un débito en la subcuenta 589019 – Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS.

De acuerdo al contexto señalado, el procedimiento a realizar por la entidad corresponderá al indicado en la respuesta del interrogante 4, toda vez que se tratan de elementos que no cumplan para su reconocimiento en el momento de la elaboración de los saldos iniciales de la entidad.

Interrogante 3

Frente a esta inquietud, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Interrogante 4

En el reconocimiento de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la Entidad debió dar cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes, derechos y obligaciones de la Entidad, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, una vez determinados los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, se debió efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

La situación descrita en la consulta, se debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectos de corregir el reconocimiento efectuado de bienes inexistentes al momento de generar los saldos iniciales bajo los criterios establecidos en ese marco

normativo. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, el marco normativo señala que la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente y según el caso consultado, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

Al margen del cambio normativo contable, la entidad debe establecer el procedimiento que debe llevarse a cabo contablemente para la baja en cuentas de bienes, atendiendo a lo estipulado en la Resolución N° 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, especialmente al numeral 3.2.15, así como a lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el objetivo de que las cifras y demás datos contenidos en tales estados contables correspondan a la realidad económica y de garantizar que la información contable cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

Cuando dichas investigaciones conlleven a que la entidad inicie un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares, por la administración o el manejo de los bienes públicos a los que se les efectuara la baja en cuentas, deberá reconocer este hecho debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361 – RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y acreditando la subcuenta 891521 – Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Conceptos N° 20192000002851 del 05-02-2019
20192000003381 del 08-02-2019
20192000012951 del 08-04-2019
20192000019711 del 10-05-2019
20192300027171 del 19-07-2019
20192000039991 del 02-09-2019

1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**CONCEPTO N° 20192000015831 DEL 03-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de Uso Público
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el reconocimiento de escenarios culturales del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES

Doctora
 BERTHA LUCÍA GÓMEZ MORENO
 Contadora
 Instituto Distrital de las Artes-IDARTES
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001738-2, del 30 de abril de 2019, en la cual solicita “la creación de la cuenta dentro del grupo BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO para registrar el valor de los escenarios de la entidad como son: la Media Torta, El teatro Jorge Eliecer Gaitán, el Planetario, próximamente la Cinemateca, dado que por las características de uso público, destinados al goce y disfrute de la colectividad de forma permanente; esto en razón a la eliminación de la cuenta 171012”.

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Bienes de Uso Público:

“Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables”.

En el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, define la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO como sigue:

“1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público que se encuentran en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad y que no están amparados en acuerdos de concesión”.

CONCLUSIONES

Los bienes muebles e inmuebles que conforman la Media Torta, el Teatro Jorge Eliecer Gaitán, el Planetario y la Cinemateca deberán reconocerse como bienes de uso público, siempre y cuando se encuentren destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

Ahora bien, si fruto del análisis de las subcuentas de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO no se encuentra una que permita el reconocimiento de los escenarios culturales, la entidad deberá registrar dichos bienes en la subcuenta 171090-Otros bienes de uso público en servicio.

En la próxima actualización del Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno se realizará la evaluación correspondiente para determinar la pertinencia de incorporar una nueva subcuenta para el reconocimiento de los diferentes escenarios planteados en la consulta.

CONCEPTO No. 20192000024331 DEL 11-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Bienes de arte y cultura. Bienes históricos y culturales.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la Colección Filatélica a cargo de la entidad

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
 Coordinadora del GIT de Contabilidad
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-MINTIC
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001946-2 del 20 de marzo de 2019, en la cual señala:

El Ministerio de Cultura mediante resolución No. 0395 de 22 de marzo de 2006 “Por la cual se declaran como Bienes de Interés Cultural y Carácter Nacional algunas categorías de bienes muebles ubicados en el territorio colombiano”, ha estipulado lo siguiente:

“(...) Artículo 1.- Declarar como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional, los siguientes bienes y conjuntos de bienes muebles que se encuentran en la actualidad en el territorio nacional, pertenecientes a personas naturales o jurídicas y que hubieran sido elaboradas antes del 31 de diciembre de 1920, por autores identificados, atribuidos o anónimos, que reúnen los valores estimados en la parte considerativa de la presente resolución:

(...)

Sellos de correo, sellos fiscales y análogos, pertenecientes a museos públicos y privados o **entidades públicas**. (...) “ (Resaltado fuera de texto).

En la actualidad el MINTIC tiene a cargo la Colección Filatélica recibida de la extinta ADPOSTAL, que por su valor histórico, estético y simbólico hace parte del Patrimonio Cultural de la Nación y la presenta en la contabilidad en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, por un valor actualizado como resultado del avalúo técnico por \$55.357.765.520,00.

De acuerdo con la resolución N° 395 de 2006 del Ministerio de Cultura, los bienes de interés cultural de carácter nacional, en los cuales se encuentran clasificadas las especies postales, cuya fecha de emisión es posterior a 31 de diciembre de 1920 se encuentran en proceso de identificación y catalogación por parte de la Dirección de Patrimonio de esa entidad, quien ha manifestado al Mintic que no se tiene una fecha cierta para proceder a la declaratoria de los Bienes de Interés Cultural restantes, porque no dispone del presupuesto ni personal calificado para realizar esta valoración, no obstante la colección filatélica corresponde a un bien de interés cultural, de acuerdo con comunicación emitida por el Ministerio de Cultura, según lo expresado por la Señora contadora del Mintic.

Por lo anotado, en consideración a que el Nuevo Marco normativo determina que los bienes registrados en la cuenta contable de Bienes Históricos y Culturales deben ser declarados mediante acto administrativo el cual de manera particular no ha sido expedido para la entidad, consulta si es procedente mantener la Colección filatélica en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES o en su defecto cuál sería la cuenta a utilizar.

CONSIDERACIONES

La Resolución 395 de 2006 del Ministerio de Cultura, “Por la cual se declaran como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional categorías de bienes muebles ubicados en el territorio Colombiano.”, señala: “ARTÍCULO 1o. Declarar como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional, los siguientes bienes y conjuntos de bienes muebles que se encuentran en la actualidad en el territorio nacional, pertenecientes a personas naturales o jurídicas y que hubieran sido elaborados antes del 31 de diciembre de 1920, por autores identificados, atribuidos o anónimos, que reúnen los valores estimados en la parte considerativa de la presente resolución: (...) Sellos de correo, sellos fiscales y análogos, pertenecientes a museos públicos y privados o entidades públicas.”.

En relación con la normatividad contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con las Normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar

ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.”

Así mismo, la Norma de BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, señala:

“12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.
2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:
 - a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
 - b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
 - c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
 - d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.”
3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo,

propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.
5. Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

El CGC para las entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA como, “Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.”

Por su parte, la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, “Representa el valor de los bienes tangibles que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, los cuales han sido construidos o adquiridos, que su dominio y administración pertenece a la entidad, y que no pueden ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o bienes de uso público.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En aplicación de la Norma respectiva, un activo se reconoce como Propiedad, planta y equipo cuando corresponde a activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, activos que no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Clasificados en el Grupo de Propiedades, planta y equipo se encuentran los bienes de Arte y Cultura los cuales corresponden a las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios. En esta cuenta se clasifican los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

Por su parte, los Bienes históricos y culturales corresponden a bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. Estos bienes están caracterizados porque es poco probable que se cuente con un precio de mercado; presentan condiciones legales o reglamentarias que imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta; son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

Analizadas las características para el reconocimiento contable de las Propiedades, planta y equipo como de los Bienes históricos y culturales, las especies postales a que hace referencia la consulta, por ser bienes tangibles controlados por la entidad, con un valor histórico, estético y simbólico que hace parte del Patrimonio Cultural de la Nación como las describen, las cuales cuentan con una medición y que al no atender a las características señaladas para los bienes de Propiedad, planta y equipo que permita clasificarlos como Bienes de Arte y Cultura, la colección filatélica, en tanto que se cuenta con el pronunciamiento del Ministerio de Cultura sobre su calidad de bienes de interés cultural, deberá presentarse en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. Con posterioridad, deberán efectuarse los ajustes que puedan derivarse de la respectiva resolución que emita el Ministerio de Cultura.

CONCEPTO No. 20192000024381 DEL 11-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los terrenos de los bienes de uso público, frente a las incertidumbres presentadas por la Contraloría General del Departamento a las cuentas 1710, 1785 y 1790

Doctora
 AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO
 Contadora Departamental
 Departamento de Risaralda
 Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001850-2, el día 13 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto frente a los 2 hallazgos realizados por la Contraloría General de Departamento, mediante la auditoria para certificar los estados financieros a 31 de diciembre de 2018, frente al reconocimiento de los bienes de uso público, su depreciación y deterioro, registrados en las cuentas 1710, 1785 y 1790.

1. La Contraloría General de Risaralda determinó el incumplimiento del concepto N° 20182000026901, emitido por la Contaduría General de la Nación el 10 de mayo de 2018, el cual establece los pasos a seguir para subsanar la debilidad del Invias, frente a la separación por componentes de las vías, la cuales incluían terrenos, los cuales deben ser reconocidos de forma separada.

Al respecto, el Departamento informa que los valores registrados en la cuenta 171001-Red carretera solo corresponden a la capa de rodadura, información que se encuentra certificada por la Secretaría de Infraestructura del Departamento. Razón por la cual en dicha cuenta, no se encuentran reconocidos los terrenos respectivos. Así, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por el Departamento y el anexo a la Resolución 484 de 2017, se ha dado tratamiento tanto al reconocimiento de la capa de rodadura como al valor por sus depreciaciones como por el deterioro del valor.

Durante el proceso de implantación del nuevo Marco Normativo Contable, aplicando el Instructivo 002 de 2015, desde el año 2016 la Dirección de Contabilidad Social la

importancia de reconocer los terrenos de las vías, sin embargo, aun con la labor desarrollada por la Secretaría de Planeación y la Secretaría de Infraestructura, así como el IGAC a través del Departamento Nacional de Planeación, el valor de dichos terrenos no ha sido entregado, por lo tanto, la cuenta 171014 no presenta valor al no tener una medición fiable, de acuerdo con la definición de activo contemplado tanto en el Instructivo 002 de 2015 y el Marco Conceptual.

Frente a lo anterior, la Contraloría aduce que el Departamento debió reconocer el terreno por valor de \$1 en la cuenta 171014-Terrenos, para determinar incertidumbre contable por dicho monto y, teniendo en cuenta, que esta cuenta no existe en los estados financieros, se debe declarar la incertidumbre de las cuentas 1710, 1785 y 1790, aun cuando se había demostrado la razón por la cual no se había realizado el reconocimiento de estos terrenos. Esta incertidumbre afecta la certificación de los estados financieros, generando un dictamen negativo.

Si bien el concepto antes mencionado informa que se debe incluir en las revelaciones el plan de acción, no requiere decir que aunque el Departamento no informó el no reconocimiento de los terrenos en las revelaciones, no quiere decir que no se hayan adelantado los procesos que dependen de un tercero. El ente de control insiste que la incertidumbre de toda la cuenta no quedó indicada en las revelaciones.

2. El segundo hallazgo de las cuentas del grupo 17 obedece a que el Departamento no dio cumplimiento al numeral 11.3 del anexo de la Resolución 484 de 2017, correspondiente a la medición posterior de la infraestructura vial, en cuanto se debieron separar los puentes de la capa de rodadura para el cálculo de la depreciación.

Si bien la norma indica que la entidad podrá separar los bienes de uso público por componente, en primer lugar, dentro de las políticas contables del Departamento no incluyó la distribución por componentes para el cálculo de la depreciación de los bienes de uso público, y en segundo lugar, si llegado el caso se aplicará el anexo a la Resolución 484 de 2017, los puentes no se considerarían materiales al tener en cuenta el cálculo de materialidad establecido por el Departamento, el cual aplica para todo un tramo, de acuerdo con los ingenieros de la Secretaría de Infraestructura, quienes señalan que los puentes hacen parte integral de la vía y que su costo no es representativo como el mismo tramo.

De acuerdo con lo anterior, el Departamento de Risaralda presenta las siguientes inquietudes:

“1. El ente de control puede declarar una incertidumbre contable de toda una cuenta que se demostró que en cada una de las subcuentas reconocidas se están aplicando las políticas contables de la entidad, sólo por el hecho de no haber reconocido los terrenos (no están reconocidos por cuanto no hay medición fiable)

2. Se deberá incorporar mientras se tiene medición fiable el valor de \$1 en la cuenta 171014 Terrenos como lo indica el ente de control para que en las próximas auditorias declaren incertidumbre de \$1.

3. Se deberá calcular por separado las depreciaciones de los puentes teniendo en cuenta que su valor individual no supera el cálculo de materialidad para la entidad en ese grupo 17 y que en la política contable del Departamento no se solicita?

4. Las funciones de la Contaduría General de la Nación es expedir las normas en materia contable y las funciones de la Contraloría es velar que las mismas se estén cumpliendo, la Contraloría solo quiere reconocer algunos conceptos y no la norma de manera integral incluyendo las políticas contables adoptadas por la entidad, aduciendo que si falta una de las subcuentas que componen una cuenta en este caso la 1710, entonces toda la cuenta tiene incertidumbre. De lo anterior, se podría concluir que como la cuenta 1710 pertenece al grupo 17, y el grupo 17 a la clase 1 de activo entonces todo el activo estaría con incertidumbre contable.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros. (...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en

un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)

1.1.10. Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.”

Igualmente, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar

una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma para Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicado a las Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en Capítulo I. Activos:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

13. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

14. Para las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del bien de uso público y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

15. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

16. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.3.6. Notas a los estados financieros

55. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

1.3.6.1 Estructura

56. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

57. La entidad presentará las notas de forma sistemática; para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 4

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas

entre otras, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

Así las cosas, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre los dictámenes que profieran las Contralorías en cumplimiento de sus funciones. Con respecto a la procedencia o no del reconocimiento de los terrenos, deberán atenderse los lineamientos que se exponen más adelante, en la respuesta a la pregunta 2.

Pregunta 2

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se reconocerán como activos los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que su valor pueda medirse fiablemente.

La medición fiable, es un criterio para el reconocimiento de los activos que implica que un elemento tiene un valor, que puede determinarse con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar de forma razonable haciendo uso de herramientas, como los avalúos, que permitan la elaboración de los estados financieros sin menoscabar su fiabilidad. Sin embargo, pueden presentarse situaciones en las cuales no es posible realizar una estimación razonable, por lo cual la partida o elemento, no es susceptible de reconocimiento en los estados financieros.

Bajo este contexto, los terrenos solo podrán ser reconocidos en los estados financieros del Departamento, hasta tanto se cuente con una medición fiable. Subsidiariamente, en las notas a los estados financieros deberán efectuarse las revelaciones pertinentes.

Pregunta 3

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno define la materialidad o importancia relativa como un aspecto que atiende a si la omisión o expresión de información de forma inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. Por ello, su determinación se basa en la naturaleza o magnitud, o ambas, de partidas a la que se refiere la información, en el contexto y bajo los parámetros en los cuales se encuentra la entidad.

El numeral 11.3 Medición posterior de los bienes de uso público, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona

que para las partidas de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas son las que se conocen como componentes, y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Para el caso particular, dado que la importancia relativa únicamente definirá las partidas de bienes de uso público sobre las que se deben identificar sus componentes, es imperativo que una vez el Departamento establezca las partidas materiales para el grupo de activos, determine sobre estos sus partes significativas o componentes.

En consecuencia, las políticas contables del Departamento señalarán los criterios para la determinación de la materialidad de las partidas y los criterios para identificar sus componentes, mas no la predeterminación genérica de existencia o inexistencia de componentes, toda vez que configurándose las condiciones para el reconocimiento de estos, deberá hacerse obligatoriamente.

Posteriormente, el cálculo de la depreciación deberá realizarse para cada uno de los componentes identificados, que como lo menciona la norma, cuando estos tengan una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado de otra parte significativa del mismo elemento, se podrán agrupar para la determinación del cargo por depreciación. Así mismo, si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo con relación a su costo total, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000003101 del 07-02-2019
20192000003381 del 08-02-2019
20192000005001 del 15-02-2019
20192000005201 del 18-02-2019
20192000023851 del 06-06-2019
20192300027171 del 19-07-2019

1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.9 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO N° 20192000002531 DEL 01-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los saldos de la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales, eliminada por la Resolución N° 585 de 2018.

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA

Barrancabermeja, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000104-2, del día 14 de enero de 2019, en la cual solicita se indique el procedimiento contable que debe aplicar la Entidad para la contabilización del saldo en la subcuenta contable 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales registrado a 31 de diciembre de 2018, así mismo del valor aprobado para la vigencia fiscal 2019, toda vez que la Resolución N° 585 de 2018, emitida por la CGN, en el Artículo 3° resuelve eliminar la subcuenta en mención del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

"1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.

2- El valor de los pasivos pagados.

1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, los valores registrados en la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, corresponden a dineros que son entregados por parte de la Entidad a fin de constituir fondos que sean administrados por terceros para ser utilizados para atender los casos en los cuales se presenten contingencias para las entidades, más no son dineros utilizados como garantía por parte de la entidad en el cumplimiento de contratos o como depósitos derivados de procesos judiciales.

Por lo anterior, los saldos registrados al 31 de diciembre de 2018, así como los valores aprobados para el período 2019 y siguientes, serán reclasificados a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Pero en caso de que los valores registrados en la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales se tengan efectivamente destinados para ser utilizados como garantía en el cumplimiento de contratos, la entidad deberá efectuar la reclasificación de saldos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

CONCEPTO N° 20192000002901 DEL 06-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año, de las licencias de software adquiridas de manera vitalicia y de las actualizaciones de licencias de software.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000032-2, del día 04 de enero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“La Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP para el normal funcionamiento del software requiere adquirir las licencias y al igual que su renovación, actualización y soporte técnico, generadas por los fabricantes.

(...) Cuando se adquieren las licencias por primera vez por parte de la UGPP, son reconocidas como un activo en la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, subcuenta 197007-Licencias y son controladas dentro de los inventarios de la Unidad.

Para las renovaciones y actualizaciones de las licencias de software, es decir, al derecho que tiene la entidad para obtener (descargar) versiones/actualizaciones del producto que son liberadas por los fabricantes, y que además incluye el soporte técnico especializado de fábrica en caso de incidencias, normalmente con cobertura de un año, son reconocidos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, subcuenta 190508-Mantenimiento, teniendo en cuenta su materialidad y se amortizan mensualmente. (...)”

En consideración con lo antes señalado, se solicita concepto contable sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año? ¿Se debe considerar un activo intangible y amortizarse periódicamente o

se debe reconocer como un gasto?, en caso de ser gasto, ¿cuál sería la cuenta contable que se debe afectar?

2. ¿Se deben registrar como activos intangibles las licencias de software que son adquiridas de manera vitalicia, es decir, con vida útil infinita?

3. Las renovaciones y actualizaciones de las licencias de software, incluidos los soportes técnicos, normalmente tiene cobertura de un año. ¿Se deben registrar como un mayor valor del activo, como un gasto pagado por anticipado o como un gasto por mantenimiento de dichas licencias? ¿Para su clasificación se debe tener en cuenta el tiempo de cobertura y su materialidad?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, señala:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos (...) (subrayado fuera del texto).

El numeral 15.1. de la Norma de Activos Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, incorporada en el Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señala los siguientes criterios sobre el reconocimiento de activos intangibles:

“15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año

En relación a la primera pregunta, se debe tener en cuenta que las licencias de software adquiridas se reconocen como activos intangibles cuando cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y cuenta con una medición fiable. Adicionalmente, se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé que la vida útil de activo sea por un periodo mayor a un año.

Por lo anterior, en el caso de no cumplir con alguno de los criterios antes indicados, las licencias adquiridas serán reconocidas como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511165-Intangibles, de la cuenta 5111-GENERALES.

2. Reconocimiento contable de licencias de software adquiridas de manera vitalicia

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 señala los criterios para el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelación de activos intangibles. Por lo tanto, le corresponde a cada entidad aplicar el juicio profesional y efectuar el análisis correspondiente para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias de software que tengan a su cargo, de conformidad con la Norma de Activos Intangibles.

Por lo anterior, se reconocerán licencias de software si cumplen con los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean identificables, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puedan medirse fiablemente, con independencia de si corresponde a licencias a perpetuidad o vitalicias.

Las licencias que cumplan con la definición de activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado, este último aplicando la Norma del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

Es decisión de tipo administrativo de cada entidad la determinación de la vida útil de las licencias de software a perpetuidad que cumplan con los criterios de reconocimiento como activos intangibles y dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia que tiene la entidad con activos similares.

3. Reconocimiento contable de las actualizaciones de licencias de software:

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software, se pueden identificar dos tipos de actualizaciones de licencias de software:

1. Actualizaciones para mantenimiento o corrección, cuyo propósito es preservar o corregir el estado actual del software licenciado para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
2. Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software licenciado de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación o corrección de software licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, toda vez que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener o preservar el activo para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, con independencia del tiempo de cobertura y cuantía.

Ahora bien, si se realizan pagos anticipados por concepto de actualizaciones que se reciben de terceros, estos pagos deberán amortizarse durante el periodo en que se reciben los servicios informáticos y de soporte técnico, registrando el valor amortizado en las cuentas del activo intangible o gasto que corresponda según la clasificación de las actualizaciones indicada en párrafos anteriores.

CONCEPTO N° 20192000003291 DEL 08-02-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Intangibles Provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servidumbres Reconocimiento de demanda para adquirir el derecho a la servidumbre y para determinar el valor real a pagar por la mismo.

Doctora
GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO
Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000283-2 del 31 de enero de 2019 mediante la cual solicita ampliación del concepto N° 2018550002647-2 del 22 de junio de 2018, en los siguientes términos:

“Analizada su respuesta a la comunicación 20185500026472 de junio 22 de 2018, con radicado de la Contaduría General de la Nación 20182000037131 de julio 31 de 2018, se evidencia que la misma solo hace referencia a las empresas que NO cotizan en el Mercado de Valores y que NO captan ni administran ahorro del Publico.

Por lo que le solicito muy comedidamente la ampliación de su respuesta en lo que hace referencia y les es aplicable en la misma situación a las empresas de servicios públicos (E.S.P) con aproximadamente el 60% de participación patrimonial del Estado Colombia y que COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES.

Para mayor claridad reenvío la totalidad de la solicitud anterior, aclarando que la E.S.P. objeto de la inquietud, SI COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES:

Una Empresa de Servicios Públicos (E.S.P), con aproximadamente el 60% de participación patrimonial del Estado Colombiano, que COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES, producto de su gestión misional debe recurrir a la figura de SERVIDUMBRE, para lo cual paga al (los) propietario (s) de cada uno de los inmuebles o predios, un valor determinado por sus funcionarios, no obstante, en cumplimiento de la normatividad vigente, la E.S.P. demanda para que el juzgado falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho. Dado lo anterior, la E.S.P. contabiliza el monto de la

demanda, aun sin fallo, como un valor cierto debitando la cuenta 1970 “Intangibles” contra un crédito en la cuenta 2710 “Provisión para contingencias”.

Es así como, a diciembre 31 de 2017, en la cuenta 1970(...) “Servidumbres Provisionadas” fueron contabilizados los procesos clasificados como probables según criterio del abogado.

Los costos capitalizados por reclamaciones, corresponden a costos asociados a la formación del activo intangible (si desde el momento inicial se logra acuerdo con el propietario del predio, aumenta la inversión del proyecto) que por alguna razón no fueron facturados en su momento y que luego de un proceso de reclamación se califica como probable la posibilidad de tenerlos que desembolsar. No incluye gastos financieros, ni administrativos.

Dicha decisión se basa en el Concepto 20122000025701 de septiembre 12 de 2012 emitido por la CGN, en respuesta a la solicitud realizada para que se conceptúe sobre el reconocimiento contable de la provisión derivada de los procesos judiciales en contra de la entidad interpuestos por los proveedores que reclaman un mayor valor de las obras, de las cuales ya se finalizó su construcción y se encuentran en etapa de operación. Es decir, el mencionado concepto no tiene relación alguna con el registro de las servidumbres, tanto así que concluye: (...)

Sin embargo, es importante aclarar que:

a. Las servidumbres son derechos obtenidos para la utilización de una faja de terreno, lo que implica restricciones en el uso del terreno por parte del dueño y autorizaciones al demandante para realizar operaciones de construcción, operación y mantenimiento.

Este tipo de intangibles son derechos permanentes cuyo plazo de utilización es indefinido, es así como el demandante tiene la posibilidad de realizar sus actividades en el predio objeto de la servidumbre de acuerdo con lo que se encuentre descrito en los fines de la constitución de dicha figura.

b. De acuerdo con el Concepto 2015-762 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), si la entidad efectuó un pago para obtener el derecho de servidumbre y existe un contrato que confirme su existencia, el precio pagado se debe registrar como costo del activo, el cual será revelado como una clase de los activos intangibles. NIC 38 (Grupo 1).
(...)

De acuerdo con lo anterior, se solicita su concepto sobre la forma cómo se deben contabilizar las SERVIDUMBRES cuándo:

1. La E.S.P. (que COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES) determina el valor del derecho de Servidumbre, valor que paga efectivamente al propietario del predio.
2. Se presenta la demanda ante el juzgado respectivo para que éste falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho.
3. El juzgado falla el proceso de la servidumbre.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad 38. Activos Intangibles señala:

“Definiciones

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Un activo es un recurso:

- a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos futuros.

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. (...)

Identificabilidad

12 Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con que guarde relación independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Control

13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y además puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control.

No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

Beneficios económicos futuros

17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.”

Bajo estas consideraciones y para resolver la consulta sobre el mismo tema, la CGN expidió el concepto CGN N° Radicado CGN N°20182300076851 dirigido a la empresa Interconexión Eléctrica S.A.-ISA el cual en las conclusiones señaló:

“(…) para la incorporación en la contabilidad de la compañía de las servidumbres que adquiere, es necesario evaluar que estas cumplen con las condiciones para el reconocimiento como intangibles a que se refiere la correspondiente Norma, como son: Identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficios económicos futuros. Según el análisis realizado en el Comité Técnico y de Doctrina Contable de la CGN, en sesión del día 28 de diciembre de 2018 respecto de las servidumbres contratadas por ISA, es viable conceptuar que se reconozcan en la contabilidad como Intangibles, siempre que sean adquiridas a perpetuidad y por único valor, y en caso de que se adquieran con pago periódicos, deberá reconocerse un gasto por arrendamiento.

Para efectos del reporte a la CGN, deberá homologarse en la subcuenta 197090-Otros Activos intangibles de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, en primer caso; y en alguna de las subcuentas 51118-Arrendamiento operativo, de la cuenta 5111-GENERALES, o

52116-Arrendamiento operativo, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, para el segundo caso”.

CONCLUSIONES

En primer lugar, es preciso aclarar que el concepto N° 20182000037131 de julio 31 de 2018 se expidió con base en el contexto planteado en la solicitud radicada bajo el N°2018550002647-2 de junio 22 de 2018 en la cual no precisó que se trataba de una empresa de Servicios Públicos clasificada como cotizante.

Interrogante N° 1: Reconocimiento del valor pagado al propietario del predio para obtener el derecho de servidumbre:

Por tratarse de una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, le corresponde aplicar lo dispuesto en el concepto N° 20182300076851 enunciado en las consideraciones, es decir que es viable que las servidumbres se reconozcan en la contabilidad como Intangibles, siempre que sean adquiridas a perpetuidad y por único valor, y en caso de que se adquirieran con pago periódicos, deberá reconocerse un gasto por arrendamiento. Se anexa el concepto enunciado por corresponder al caso consultado.

Interrogantes 2 y 3: Reconocimiento de la demanda para que se establezcan los derechos de servidumbre respectiva, y se determine el valor correcto de este derecho.

En relación con la demanda interpuesta para que el juez defina los derechos de servidumbre, en este caso la pretensión de la Empresa no tiene carácter pecuniario, lo que se busca es la declaratoria del derecho real de servidumbre a favor del demandante, por tanto, no habrá lugar a reconocimiento contable por cuanto de ello no se deriva un hecho económico.

Con respecto a la determinación del valor correcto de este derecho, en el momento en que la Empresa interpone la demanda no hay lugar al registro de un pasivo contingente ni de una provisión por cuanto no hay una pretensión cuantificada de los terceros, y solamente se está a la espera de que la instancia judicial determine un nuevo valor, circunstancia bajo la cual no se cuenta con un parámetro cierto que permita cuantificar una modificación al valor estipulado contractualmente.

Por tanto, si en el momento en que se emita el fallo el juez determina que la Empresa debe pagar un mayor valor al pactado inicialmente con el propietario del predio sirviente, habrá

lugar a reconocer la obligación como un mayor valor del activo intangible correlativamente al registro de una obligación real.

Con base en lo expuesto, es preciso revisar el procedimiento contable aplicado por la Empresa para el registro de los pagos por servidumbres derivados de procesos judiciales, toda vez que el concepto 2012200002570-1 del 12 de septiembre de 2012 difiere en su contexto con el caso actual y adicionalmente fue expedido bajo normas que ya perdieron vigencia.

CONCEPTO N° 20192000004201 DEL 12-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los rendimientos financieros de los entregados en administración a través del consorcio FIA.

Doctora
 NATALIA MILENA ARIZA JEREZ
 Auxiliar Secretaria de Hacienda
 Municipio de Capitanejo
 Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000242-2, del 28 de enero de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de los rendimientos financieros de recursos entregados en administración al Consorcio FIA.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan Nacional de Desarrollo, adoptado por la Ley 1151 de 2007, estableció en su Artículo 118 que los recursos destinados por La Nación, departamentos, distritos, municipios y autoridades ambientales al sector de agua potable y saneamiento básico podrán ser girados a cuentas conjuntas, negocios fiduciarios y, en general, a cualquier mecanismo de administración de recursos.

La Ley 1176 de 2007 estableció en su Artículo 12 que "los Departamentos, Distritos y Municipios podrán, con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación al Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, constituir patrimonios autónomos con el fin de garantizar proyectos de inversión de mediano y largo plazo dirigidos a asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y/o aseo a sus habitantes, en los eventos en los que les corresponda asegurar su prestación." (Subrayado fuera del texto)

La Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER, en virtud del convenio interadministrativo de mandato irrevocable sin representación, suscrito con 21 departamentos, se comprometió a realizar un proceso de Convocatoria Pública y selección de las fiduciarias que conformarán un Consorcio Fiduciario que constituirá el Patrimonio Autónomo FIA, cuyo objeto entre otros sería la administración, garantía y financiación de los planes departamentales para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento-PDA.

Mediante la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En dicho catálogo de cuentas, la descripción de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO señala que esta “Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”

En el párrafo 1 del artículo 5° de dicha Resolución se señala que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las Entidades de Gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las Entidades de Gobierno que los reciben en administración” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 3 del artículo 5° establece que “Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica” (Subrayado fuera del texto).

Según el numeral 1 del artículo 5° “Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los patrimonios autónomos constituidos a través de fiducia mercantil, el numeral 1.2 Fiducia Mercantil define que “La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el numeral 1.2.1.3 Actualización de los derechos fiduciarios, establece que:

“Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la

cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta que el Consorcio FIA es un Patrimonio autónomo constituido mediante contrato de Fiducia Mercantil, el municipio de Capitanejo deberá aplicar lo establecido en la Resolución 386 de 2018 en la que se incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, específicamente, lo señalado en el numeral 1.2 Fiducia Mercantil.

Dado lo anterior, el municipio de Capitanejo deberá actualizar el valor de los derechos en fideicomiso conforme a lo establecido el numeral 1.2.1.3 Actualización de los derechos fiduciarios, tomando como base la información que suministre la sociedad fiduciaria.

En ese sentido, el municipio deberá registrar los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

CONCEPTO N° 20192000006261 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un pago anticipado en el marco de un acuerdo de concesión.

Doctora
OLGA ROCIO GIL QUINTERO
Líder de Programa Contaduría
Secretaría de Hacienda de Medellín
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000256-2, del día 29 de enero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“En el Municipio de Medellín se tiene suscrito el convenio interadministrativo N° 5400000003 de 2006, suscrito con UNE EPM Telecomunicaciones S.A. cuyo objeto es “prestar mediante la modalidad de concesión y, por lo tanto, bajo su cuenta y riesgo, aportando la infraestructura tecnológica necesaria, el servicio para su modernización y optimización de la gestión de los servicios administrativos de la Secretaría de Transporte y Tránsito de Medellín a través de una solución integral de tecnología, información, comunicaciones y operaciones de TIC’s”, con un plazo de 19 años, 10 meses y 25 días, contados a partir del 6 de febrero de 2006.

UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A. tiene derecho, como remuneración por las inversiones realizadas y la labor ejecutada, a un porcentaje del valor que cancelen los usuarios por los ingresos concesionados y por concepto de multas por las infracciones fotodetectadas.

En el proceso de transición este convenio fue clasificado como un acuerdo de concesión, y por lo tanto se reconocieron los activos y un pasivo diferidos, por el valor proyectado según el modelo financiero que hace parte del mismo, el pasivo es amortizado de manera lineal hasta el año de finalización, para este caso el año 2025.

En la vigencia 2018, se suscribió un otrosí, por medio del cual se adhieren nuevas obligaciones para la optimización y mejora permanente en aras de mantener la eficiencia

en los servicios prestados por la Secretaría. El valor del otrosí, se estimó en \$17.636.302.600, de los cuales \$14.117.659.764 son compensados a través de la redistribución de las inversiones contempladas en el modelo financiero, sin modificar el plazo inicial, las tarifas y el porcentaje pactada. Por su parte, el saldo restante de \$3.518.642.836 fue cancelado por el Municipio de Medellín en efectivo directamente al concesionario.

Solicitamos aclarar lo siguiente, respecto al tratamiento contable de pago efectuado por el Municipio:

(...) ... el pago realizado por el Municipio debe ser reconocido como mayor valor del activo y el pasivo, o como un pago anticipado. ¿De ser un pago anticipado cómo se haría la amortización del mismo teniendo en cuenta que los bienes desarrollados, adquiridos o construidos por el concesionario serán entregados al Municipio al finalizar la concesión?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece que “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)”

Los párrafos 1, 3, 8 y 11 del numeral 1. Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Capítulo V. Otras normas, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente...”
(...)

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los

servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma. (...)

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente. (...)

11. Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y teniendo en cuenta la información suministrada en la consulta, se concluye que el valor cancelado con recursos propios del Municipio de Medellín directamente al concesionario se debe reconocer como un pago anticipado, debitando la subcuenta que corresponda a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, siempre y cuando los recursos no se hayan entregado a título de anticipo.

El pago anticipado se deberá amortizar durante el periodo en que los activos sean construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, se realice la mejora o la rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente o se causen los gastos por mantenimiento o reparación de los activos en concesión cuando estos deban ser asumidos por la entidad concedente.

Cabe destacar que aun cuando los activos se entreguen a la entidad concedente hasta finalizar el plazo de acuerdo de la concesión, el Municipio de Medellín debe ir reconociendo durante ese tiempo los activos en concesión a medida que el concesionario realice la construcción, desarrollo o adquisición de estos, así como reconocer la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente. Por lo tanto, las entidades deberán definir un procedimiento para asegurar el adecuado flujo de información entre las partes que garantice a la entidad concedente el reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y relevaciones de los activos en concesión.

CONCEPTO N° 20192000010741 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

Señor

JEANS CARLOS OLIVARES GONZALEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000818-2, del 27 de febrero de 2019, en la cual solicita aclaración del término de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuanto si un bien inmueble de una entidad pública puede incluirse en los activos de esta, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad, de igual manera a cuál entidad le correspondería tener ese bien inmueble en su listado de activos y sobre qué entidad recae todo lo pertinente como sujeto pasivo, ya que le está sacando un provecho y usufructo al bien inmueble.

CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Adicionalmente, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, así:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa. (...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Además, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede

ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

CONCLUSIONES

El objetivo de la información financiera de una entidad contable pública busca que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para dar cumplimiento a esto, las entidades y empresas deben atender, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma. Este principio contable establece que las transacciones y los hechos económicos deberán ser reconocidos de acuerdo con su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a estos.

Como consecuencia de lo anterior, los marcos normativos establecen los criterios esenciales que las entidades contables públicas deben tener en cuenta al momento de reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.

Para el caso de los activos, al momento de la incorporación o reconocimiento de un bien o recurso dentro de la información financiera, la entidad o empresa deberá tener en cuenta que se cumpla el total de los siguientes criterios:

- a) Existencia de control por parte de la entidad o empresa sobre el bien o recurso,
- b) Que sea resultado de un evento pasado, y
- c) Que se espere un potencial de servicio, para el caso de las Entidades de Gobierno, o un beneficio económico futuro. Para determinar la existencia de control sobre un activo

es necesario evaluar la capacidad de la entidad o empresa para usar el bien o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Aunque lo anterior es concomitante con la titularidad jurídica del bien, esta última no es esencial para determinar que la entidad contable pública tenga el control.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Con frecuencia entre las entidades contables públicas se realizan diferentes transacciones que involucran el traslado de bienes inmuebles entre ellas, donde quien obtiene el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes del bien muchas veces no es la entidad que tiene la titularidad jurídica, por ende a través de la doctrina contable pública, la CGN ha indicado que ante estas situaciones, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Fruto del análisis, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.

b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto, deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

c. Una entidad traslada la titularidad jurídica del bien a otra. La entidad que entrega da de baja el bien de su situación financiera y la entidad que recibe incorpora el activo dentro de información.

No obstante, existen diferentes contratos o convenios que las entidades pueden firmar que respaldan la transacción de entrega del bien, sobre el cual se deberá realizar un análisis exhaustivo para rescatar la esencia económica, y entonces podrán existir diferentes escenarios a los expuestos anteriormente, por ende, cada entidad deberá efectuar los registros contables pertinentes que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan del contrato o convenio.

En este orden de ideas, es imperativo indicar que este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto las entidades deberán evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en los Marcos Normativos, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública, por el contrario si el bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá retirarse de la información contable, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

CONCEPTO N° 20192000011461 DEL 26-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los encargos fiduciarios constituidos a través de una empresa pública.

Doctora
LUZ STELLA ARENAS APONTE
Asesora-Contaduría General del Municipio
Alcaldía Santiago de Cali
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000644-2, del 20 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

En los Convenios Interadministrativos de Uso de Recursos CUR firmados entre el Ministerio de Vivienda, el Municipio de Santiago de Cali y Empresas Municipales se estableció que el instrumento para el manejo de los recursos que transfiera el Ministerio es el de encargos fiduciarios que constituya el Municipio o el Ejecutor de los proyectos.

El Municipio de Santiago de Cali suscribió convenios Interadministrativos con Empresas Municipales de Cali EICE, para ejecutar los proyectos para el cumplimiento del objeto estipulado en los Convenios Interadministrativos de Uso de Recursos CUR.

Empresas Municipales de Cali, como ejecutor de los proyectos suscribió encargos fiduciarios de administración y pagos con el Banco de Bogotá, en los cuales actúa como fideicomitente. Con base en lo anterior y, de conformidad con lo contemplado en el numeral 1.1.6 “Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno”, de la Resolución 386 de 2018, se presentan las siguientes inquietudes:

1. No obstante, los recursos fueron entregados a empresa pública, y que serán administrados a través de encargo fiduciario, como entidad de gobierno ¿utilizamos el procedimiento contemplado en el numeral 1.1.6 “Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno” de la Resolución 386 de 2018?

2. ¿La empresa fideicomitente Empresas Municipales de Cali, no refleja pasivos por recursos recibidos en administración, sino que realiza todo el control a través de cuentas de orden?, tanto la ejecución como los ingresos por rendimientos financieros que se generan en los encargos fiduciarios.
3. ¿Es decir, no se generarán operaciones recíprocas entre Emcali y el Municipio de Santiago de Cali?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores en su numeral 4.1. Políticas contables, señala que “Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará

a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En dicho catálogo de cuentas, la descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN señala que esta “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”

En el párrafo 1 del artículo 5° de dicha Resolución se señala que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las Entidades de Gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las Entidades de Gobierno que los reciben en administración” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 3 del artículo 5° establece que “Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica” (Subrayado fuera del texto).

El Segundo Párrafo del numeral 1 Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias, establece que “Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 1.1 se señala que “En el encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria”.

En cuanto al numeral 1.1.6 Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, se señala que:

“Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En los casos en los que los recursos se giren directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

(...)

La entidad que actúa como fideicomitente reportará, a la entidad que controla los recursos, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales

anteriores del presente procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiduciaria pública.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El procedimiento contable para los recursos entregados en administración, aplica a las Entidades de Gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las Entidades de Gobierno que los reciben en administración, y en ese sentido, se entiende que los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que los administre y cumpla una finalidad específica.

Teniendo en cuenta que dentro del procedimiento no se señala de manera explícita el tratamiento contable en los casos en los que una entidad entrega los recursos a una empresa pública diferente de una sociedad fiduciaria, y que, de acuerdo con la Norma de políticas contables, la entidad podrá aplicar políticas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares, la entidad que controla los recursos puede aplicar los criterios establecidos en ese procedimiento, para aquellos casos no contemplados en la Resolución 386 de 2018, siempre que sea pertinente y que estos no se encuentren regulados en alguna otra disposición emitida por la CGN.

En ese sentido, se tomará como referencia lo establecido en el numeral 1.1.6 Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, y se registrarán los hechos económicos expuestos de la siguiente manera:

Cuando el Municipio controle recursos entregados a una empresa pública, con los cuales esta constituye encargos fiduciarios, con la entrega de los recursos a la empresa, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La empresa pública que recibe los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Empresa Pública constituya el encargo fiduciario, el Municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la empresa pública que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la Empresa Pública que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Empresa que actúa como fideicomitente reportará, a la entidad que controla los recursos, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de estos y, con base en esta información, el Municipio registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio.

Por su parte, la empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

Es importante resaltar, que la entidad deberá evaluar si en el marco del Convenio suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Empresas Municipales de Cali y el Municipio de Santiago de Cali, es el Municipio quien mantiene el control sobre la totalidad de los recursos, de tal forma que si se llegara a determinar que los recursos administrados son controlados por varias entidades, aplicará el procedimiento a la proporción de recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

CONCEPTO N° 20192000011561 DEL 27-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los contenidos de los programas de formación académicos administrados a través de la plataforma Moodle.

Doctora

YENNY ROCIO ACEVEDO FRANCO

Profesional Especializada Responsable Proceso de Gestión Financiera Contabilidad

Veeduría Distrital

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000676-2, del día 21 de febrero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“(…) 1. Dentro del análisis realizado a los posibles activos intangibles desarrollados de la entidad, se identificó la existencia de una página web de formación orientada como una estrategia de intercambio y gestión de conocimiento para promover la innovación y la transparencia en el sector público, la Bogotá D.C. ciudadanía y la comunidad educativa del Distrito Capital por medio de formación virtual.

Para la elaboración de la página de formación fue utilizada la plataforma Moodle, la cual es considerada una herramienta de gestión de aprendizaje de distribución libre, por lo tanto, no genera costos de desarrollo para la entidad, sin embargo, se realizan contenidos periódicos para el manejo y actualización de la plataforma. ... (…)

De acuerdo con lo enunciado:

1. ¿Es posible reconocer las erogaciones asociadas a la elaboración de los contenidos de los programas de formación como activo intangible en los estados financieros de la entidad?
2. ¿En caso de reconocerse, en cuál categoría del activo intangible se reconocerían?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“(…) Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (…)”

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, indica lo siguiente:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Los párrafos 1, 5, 6 y 7 del numeral 15.1. Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles, de Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

En los términos expuestos en su consulta, los desembolsos asociados a la elaboración de los programas de formación académicos administrados a través de la plataforma Moodle se reconocen como gastos en el resultado del periodo, toda vez que están destinados a la actualización de los contenidos del portal web, sin que se observe la existencia de un estudio original y planificado con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, que posteriormente se apliquen en un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Igualmente es pertinente precisar que Moodle no se reconoce como un activo, dado que no se cumple el criterio de control contenido en el Marco Conceptual al ser una plataforma de uso libre destinada a la administración de contenidos con fines académicos.

CONCEPTO N° 20192000015911 DEL 03-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Incorporación de un prototipo de software como activo intangible

Doctora

PATRICIA GALLEGO PAÑUELA

Contadora-Profesional especializado

Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001283-2, del día 22 de marzo de 2019, mediante la cual solicita "(...) ...el procedimiento de reclasificación del activo intangible (prototipo de software) y su incorporación a propiedades planta y equipo de la entidad.", así como el momento desde el cual se debió amortizar, teniendo en cuenta la siguiente información:

"La UNGRD suscribió un contrato de prestación de servicios con la Universidad de los Andes, (...), con el objeto de "Desarrollar un proceso de apropiación, adaptación e implementación de un proyecto de innovación tecnológica para el Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo de Desastres, que permita la integración de la información técnica, científica y geográfica, como parte de la arquitectura empresarial de la UNGRD, a través de un acompañamiento técnico especializado"

Dentro de las actividades y como parte de los productos a entregar en cumplimiento del contrato, la Universidad de los Andes entregó un prototipo de software que servirá como base para la implementación del sistema definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, el cual permitirá catalogar la información documental utilizando la plataforma tecnológica de la UNGRD.

Ahora bien, una vez el supervisor certificó el pago del contrato el grupo contable procedió a elaborar la obligación registrando en su totalidad (...) incluido el intangible (prototipo de

software), en la cuenta de gastos 521109 comisiones, honorarios y servicios (año 2017). (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece que "Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)" (subrayado fuera de texto).

Los párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

"5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que

genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 15.2.2. Activos intangibles generados internamente, del numeral 15.2. Medición inicial de la Norma de Activos Intangibles para Entidades de Gobierno, establece:

“19. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

20. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

21. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 23 y 24 del numeral 15.3 Medición posterior, de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“23. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 20, 22 y 23 del numeral 4.3. Corrección de Errores de Periodos Anteriores, de la Norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La Norma de Activos Intangibles establece que las Entidades de Gobierno no reconocerán activos intangibles generados internamente, a menos que sean producto de una fase de desarrollo, además de cumplir con los criterios generales de reconocimiento de los activos intangibles contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Para que la entidad pueda reconocer un activo intangible generado internamente deberá identificar y clasificar los desembolsos relacionados con el proyecto interno de generación de un activo intangible entre la fase de investigación y la fase de desarrollo, entendiendo que la fase de investigación corresponde a todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y la fase de desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Para el caso particular consultado, la entidad debe determinar la existencia de un activo intangible generado internamente partiendo del desarrollo definitivo del software del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, más no del diseño, construcción y prueba del prototipo del software, toda vez que este último es tan solo el primer modelo que sirve como representación o simulación del posible producto final.

Por lo tanto, la entidad debe determinar si el software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo será efectivamente desarrollado y cumplirá los criterios de reconocimiento de un activo intangible generado internamente. De ser así, debe establecer si los desembolsos que se generan dentro del proyecto interno de desarrollo del software definitivo cumplen con los criterios para ser parte del costo de un activo intangible considerando los aspectos antes mencionados, y por lo tanto, si el diseño, construcción y prueba del prototipo hace parte de las actividades de la fase de desarrollo o la fase de investigación de dicho software.

Por lo anterior, en caso de determinar que el diseño, construcción y prueba del prototipo de software hace parte de las actividades de la fase de investigación del software definitivo, la entidad mantendrá dicho desembolso como gasto en el resultado del periodo correspondiente.

Ahora bien, si la entidad determina que el diseño, construcción y prueba del prototipo del software se realizó en la fase de desarrollo del proyecto, este formará parte de los componentes del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo siempre y cuando cumpla con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo, es decir, cuando la UNGRD pueda demostrar lo siguiente frente al software:

- a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo;

- c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;
- d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible;
- e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y
- f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio, para lo cual, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

En caso de que la entidad no pueda demostrar los aspectos antes mencionados, no podrá reconocer un activo intangible surgido de la fase de desarrollo.

Cabe destacar que los desembolsos sobre un activo intangible catalogados dentro de la fase de investigación y reconocidos inicialmente como gastos en el resultado, no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible generado internamente, a menos de que se trate de un error contable por un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible, por lo cual, la entidad aplicará la Norma de Corrección de Errores de Periodos Anteriores.

Por lo anterior, si la UNGRD determina que el prototipo de software cumple con los criterios para ser reconocido como parte del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, aplicará el siguiente procedimiento para la corrección del error contable:

Deberá incorporar el valor desembolsado por el diseño, construcción y prueba del prototipo de software como parte del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo mediante un débito de la subcuenta 197010-Activo intangible en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y aplicar los criterios contenidos en la Norma de Activos Intangibles, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En caso de ser un error material de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

En cuanto a la amortización, la Norma de Activos Intangibles establece que iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Por lo tanto, al ser un activo intangible en fase de desarrollo no será objeto de amortización, hasta tanto finalice el proyecto interno de generación del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo y se encuentre disponible para su uso.

Por último, la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo exige que cuando la entidad incorpore activos intangibles con vida útil indefinida y activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, deberá comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor, es decir, dentro del periodo contable la entidad está obligada a estimar el valor de servicio recuperable o el valor recuperable, según corresponda a la clasificación del activo, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado.

CONCEPTO No. 20192000024701 DEL 12-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Otros activos-Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de la política contable sobre activos intangibles establecida por la entidad y la obligatoriedad de la comprobación del deterioro de valor de activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

Doctor
OSCAR ELADIO PAREDES ZAPATA
Director General
Servicio Geológico Colombiano-SGC
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001757-2, del día 03 de mayo de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) Revisando los criterios expuestos en el Marco Conceptual y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Activos Intangibles, incorporados por el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno dentro del proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad para el sector público, solicitamos emitir concepto respecto al asunto de la referencia para lo cual me permito precisar lo siguiente:

El Servicio Geológico Colombiano en virtud del Decreto Ley 4131 de 2011, es un Instituto Científico y Técnico, el cual hace parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación -SNCTI, el cual tiene como misión, contribuir al desarrollo económico y social del país, a través de la investigación en geociencias básicas y aplicadas del subsuelo, el potencial de sus recursos, la evaluación y monitoreo de amenazas de origen geológico, la gestión integral del conocimiento geocientífico, la investigación y el control nuclear y radiactivo, atendiendo las prioridades de las políticas del Gobierno Nacional.

El Servicio Geológico Colombiano en el marco de sus competencias contempla los siguientes objetivos estratégicos:

- Realizar investigación científica básica para generar conocimiento geocientífico integral del territorio nacional.
- Realizar investigación de recursos del subsuelo para evaluar su potencial.
- Realizar investigación, seguimiento y monitoreo de las amenazas geológicas que sirva de base para la gestión integral del riesgo, ordenamiento territorial y ambiental y la planificación de desarrollo.
- Realizar investigación y caracterización de materiales geológicos en los componentes físico, químico, mecánico, petrográfico, mineralógico y metalúrgico.
- Gestionar integralmente el conocimiento geocientífico del territorio nacional para garantizar su disponibilidad.
- Fomentar la investigación y aplicación de tecnologías nucleares.
- Garantizar el control en el uso y disposición segura de los materiales nucleares y radiactivos del país.
- Contar con el personal especializado, competente y comprometido para dar cumplimiento a la misión y políticas institucionales en el marco del Sistema de Gestión Institucional.
- Posicionar la entidad dentro del SNCTI por la excelencia científica de sus proyectos de investigación en ciencias de la tierra en respuesta a las necesidades del desarrollo del país.

Todos los proyectos que desarrolla la entidad, generan información geocientífica que sirve de base para la obtención de productos con un gran potencial de servicio en diferentes áreas del conocimiento, ya que es empleada por la sociedad en general y resulta una herramienta de apoyo para las autoridades a nivel territorial y nacional en el cumplimiento de sus funciones, atendiendo el propósito del Estado de brindar un beneficio social.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta los criterios expuestos por el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y las sucesivas consultas efectuadas a la CGN; el Servicio Geológico Colombiano mediante Resolución 542 del 27 de diciembre de 2017, adoptó el Manual de Políticas Contables, en el cual se reconoce como activos intangibles en fase de desarrollo, el conocimiento geocientífico generado internamente por el Servicio Geológico Colombiano en la ejecución de sus proyectos de Investigación, consistente en el desarrollo experimental de trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos y metodologías existentes, obtenidos de investigaciones previas que se dirigen a la generación de nuevos productos.

Así mismo, y de acuerdo a lo establecido en el párrafo 1, del numeral 15.1 Reconocimiento, de la Norma de Activos Intangibles, que establece “Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros

O POTENCIAL DE SERVICIO, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable”, la entidad ha considerado que el Conocimiento Geocientífico generado por el SGC cumple con las condiciones requeridas por la norma, al ser identificable, ejercer el control del activo (al permitirle a la Entidad mejorar la prestación de los servicios), contar con un gran potencial de servicio y tener una medición fiable pues ha desarrollado una estructura importante y confiable para efectuar el respectivo costeo por proyecto y producto generado.

En este sentido, dado que la política de Activos Intangibles, definió de igual manera que la mejora sustancial de los productos ya existentes y los que se van obteniendo en el desarrollo del conocimiento geocientífico no implican pérdida o deterioro de su vigencia en el tiempo, por cuanto establece bases de conocimiento geocientífico que puede ser usado como referencia en cualquier momento por generaciones futuras, sin perder su potencial de servicio, solicitamos emitir concepto a efectos de establecer si ¿es válida la adopción de la Política de Intangibles, al reconocer el Conocimiento Geocientífico generado internamente como Activo en fase de desarrollo?

Adicionalmente, es necesario se aclare si ¿es de obligatorio cumplimiento la comprobación del deterioro de valor, a pesar de estar establecido en la política de la entidad que no se deterioran?

Lo anterior, considerando que los activos intangibles del SGC asociados a la generación de conocimiento geocientífico no pierden su potencial de servicio (NO TIENEN DETERIORO), lo cual fue establecido en la política y tienen vida útil indefinida. (...)

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.”

Los párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.”

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 28 del numeral 15.3 Medición posterior, de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indica:

“28. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo definen el deterioro del valor de los activos como una pérdida en los beneficios económicos futuros o

potencial de servicios, según corresponda a la clasificación del activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

El numeral 19.1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y el numeral 20.1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo, establecen lo siguiente:

“19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor.

7. La comprobación del deterioro del valor mencionada en el párrafo anterior se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro de valor de diferentes activos intangibles puede realizarse en distintas fechas. Si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de valor antes de que finalice el periodo contable. (...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en

distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de valor para este activo intangible antes de que finalice el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 3 y 4 del numeral 4.1. Políticas Contables, de la Norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La entidad debe aplicar de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares las políticas contables definidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 484 de 2017 que modifica el anexo a la Resolución 533 de 2015, sin perjuicio que en algunos casos, se permita que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico específico.

Por lo anterior, el reconocimiento de productos obtenidos en el desarrollo del conocimiento geocientífico como un activo intangible debe responder a los criterios definidos en la Norma de Activos Intangibles contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficios económicos futuros o potencial de servicios, además de tener en cuenta que la entidad no reconocerá activos

intangibles generados internamente, a menos que sean producto de una fase de desarrollo. En caso de no cumplir con dichos criterios, el importe derivado de su generación interna se reconocerá como un gasto en el resultado del periodo.

Adicionalmente, la Norma de Activos Intangibles permite que la entidad defina vidas útiles indefinidas cuando determine que no es posible hacer una estimación fiable el periodo durante el cual se espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo, siempre que se establezcan de acuerdo con los criterios contenidos en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Ahora bien, desde lo definido en la Norma de Políticas Contables no es viable que la entidad determine que los activos intangibles generados internamente con vidas útiles indefinidas no sean objeto de comprobación de deterioro, toda vez que la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo exigen que cuando la entidad incorpore este tipo de activos, deben comprobar anualmente si el activo se ha deteriorado, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor. Por lo tanto, la política contable de deterioro del valor de los activos intangibles definida por la entidad no puede ir en contravía con los criterios generales contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por último, se informa que la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con número de radicado 2019200001487-1, del día 29 de abril de 2019, dirigido al doctor Fernando Bonilla Carvajal, de la Contraloría General de la República, mediante el cual se da respuesta a una serie de inquietudes relacionadas con los activos intangibles, en desarrollo de la auditoría financiera adelantada al saldo de la cuenta Otros Activos-Intangibles Conocimiento Científico del Servicio Geológico Colombiano (SGC). Dicho concepto se anexa a la presente comunicación para su conocimiento y respectivo estudio.

CONCEPTO No. 20192000024741 DEL 12-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Doctor
RUBEN DARIO CARVAJAL PARDO
Jefe Oficina de Tesorería y Contabilidad
Secretaría de Educación del Distrito Capital
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001947-2, del día 20 de mayo de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿El tratamiento contable para el manejo de los avances y anticipos entregados contemplado en el concepto No. 200910-136145 del 10-12-09, emitido por la Contaduría General de la Nación, pierde vigencia y aplicación por la entrada en aplicación del nuevo marco normativo contable?
2. ¿Existen diferencias entre el Régimen Contable Precedente — RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo, respecto de constituir un recurso controlado por la entidad, de los que se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y cuya medición sea fiable?
3. ¿Cómo actualiza la Contaduría General de la Nación los conceptos emitidos con base en el RCP frente a los del Nuevo Régimen Contable?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas:

La Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-668 de 2014, tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

a) Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además de la Resolución 139 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

c) La Resolución 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009, al doctor William Torres Sánchez de la Agencia Presidencial para la Acción Social, sobre el reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos, indicando lo siguiente:

“(…) Con base en las consideraciones expuestas, los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, deben permanecer en el cuerpo del Balance General hasta tanto se agoten todas las gestiones administrativas y judiciales de cobro, por lo cual no debe reconocerse dichos saldos en cuentas de orden.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas o judiciales de cobro no se logran recuperar los recursos entregados, la entidad debe retirar los saldos reconocidos en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse siguiendo lo señalado en el numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalado en las consideraciones.

Respecto de la existencia de un tiempo definido por los organismos de control para acreditar dichos deudores contra el capital fiscal, me permito informarle que el Contador General de la Nación carece de competencia para pronunciarse sobre los fenómenos de la prescripción o caducidad de derechos, así como de sus respectivos términos.” (Subrayado fuera de texto)

Frente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 20172000105301 del 16 de noviembre de 2017, a la doctora Catalina Naranjo Aguirre del Municipio de Medellín, sobre la evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración,

avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, concluyendo lo siguiente:

“(…) No son objeto de estimaciones de deterioro los recursos entregados en administración, los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores ni los pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, por las siguientes razones:

Los recursos entregados en administración, no representan derechos a favor de la entidad, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, o equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en activos, costos, gastos o disminución de pasivos en la medida que sean utilizados.

La misma lógica se aplica en el caso de los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, teniendo en cuenta que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

Ahora bien, si la entidad tiene el derecho a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo o un incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados y bienes y servicios pagados por anticipado, deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar, y por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. (...)”

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 20182000055881 del 02 de noviembre de 2018, a la doctora Lina María Mejía Londoño del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, mediante el cual se pronunció bajo la nueva regulación contable sobre el reconocimiento contable del anticipo entregado por el FONTIC a la Unión Temporal Interfactory en virtud del contrato 539 de 2008 y la reclasificación de los anticipos a cuentas por cobrar, destacando lo siguiente:

“(…) ... en atención a que en su consulta solicitó definir el tratamiento contable que debe dársele a aquellos anticipos que por no cumplimiento de las condiciones contractuales se encuentran en proceso judicial por demanda interpuesta por el FONTIC a la entidad Interfactory, me permito manifestar que tratándose específicamente del anticipo

entregado en virtud del contrato 539 de 2008, se pueden presentar los siguientes casos, y será la entidad la que deberá develar en cual se encuentra inmersa:

i) En caso de que el FONTIC haya interpuesto recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia cuya sustentación esté encaminada a que se le conceda a la entidad alguna de las pretensiones negadas por el a quo que tengan relación con el anticipo, esto es, la pretensión QUINTA sobre la ocurrencia del siniestro en lo relacionado con el amparo al anticipo, deberá seguir reconociendo el saldo de dicho valor en su contabilidad y una vez adquirido el derecho al reintegro, en virtud de esta sentencia, reclasificarlo como una cuenta por cobrar.

ii) En caso de que el FONTIC no haya interpuesto recurso de apelación, o que dicho recurso de apelación no propenda por el reintegro del valor del anticipo, en virtud de lo sentenciado por el fallador de primera instancia no hay lugar a considerar que se vaya a pagar a la entidad algún valor por este concepto o el valor del anticipo asegurado por la póliza No. 8001024253, dado que el fallador de primera instancia sentenció la ocurrencia del siniestro amparado en dicha póliza pero sólo en relación con la garantía de calidad y correcto funcionamiento de los bienes y equipos.

Por lo cual, bajo este contexto, no es dable que se siga reconociendo el anticipo, ya que el mismo debió amortizarse en la medida en que se iba ejecutando, y en este punto, la entidad debió reconocer el gasto, costo o activo que se adquiriría mediante el contrato. (...)”

2. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo:

El párrafo 141. Noción, del numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, del Libro I Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 1 de enero de 2018, con la entrada en aplicación del Marco Normativo de Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También

constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define activo así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

El artículo 4° de la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, por medio de la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, establece que “La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quién éste delegue para que cumpla dicha función.”

La Doctrina contable pública compilada es el mecanismo mediante el cual la Contaduría General de la Nación pone a disposición de sus múltiples usuarios, los pronunciamientos que efectúa sobre la interpretación de las normas contables expedidas por este organismo regulador y a partir de las consultas elevadas por las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y otros interesados en la contabilidad pública, con el propósito que les sirva como referente, guía o material de consulta, según sean los intereses o propósitos de cada quien.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas:

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria.

Para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió. Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad aplique normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

Sobre el caso particular, tenemos que el concepto 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 se expidió en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo tanto, se encuentra derogado y no puede aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos.

Se informa que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado frente al tratamiento contable de los anticipos y recursos entregados en administración cuando existe un incumplimiento de las condiciones contractuales, mediante el concepto con radicado número 20172000105301 del 16 de noviembre de 2017 y el concepto con

radicado número 20182000055881 del 02 de noviembre de 2018, transcritos en las consideraciones del presente documento.

Ahora bien, se complementan los pronunciamientos indicando que si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse siguiendo lo señalado en el numeral 1 del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo:

Sí existe diferencia entre la noción de activo del Régimen de Contabilidad Pública precedente y la definición de activo contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, toda vez que en la nueva regulación contable uno de los criterios de reconocimiento es el control que tiene la entidad sobre el recurso, el cual aunque es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo, es decir, la titularidad legal que tiene la entidad frente al recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, puesto que existe control si la entidad tiene la capacidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Esto quiere decir que aunque una entidad no ostente la titularidad jurídica de un recurso, podrá reflejar en sus estados financieros el activo cuando cumpla los criterios para reconocimiento de activo contenidos en el Marco Conceptual.

En cambio, en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, los activos son aquellos recursos de los cuales además de que se espera que fluya un potencial de servicio o beneficios económicos futuros hacia la entidad, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, es decir, que únicamente la entidad que ostenta la titularidad jurídica del activo puede reconocer el recurso en su información financiera.

3. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

Como se mencionó en la primera conclusión, los conceptos emitidos en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentran derogados y no pueden aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos. Por lo tanto, las entidades deben recurrir al juicio profesional para determinar bajo la nueva

regulación contable el tratamiento contable de los diferentes hechos económicos que surjan al interior de estas; es decir, que no podrá hacerse una aplicación carente de análisis frente al contexto normativo, la esencia de los hechos económicos y las condiciones bajo las cuales suceden.

Ahora bien, la Doctrina Contable Pública Compilada se actualiza en la medida que las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y otros interesados en la contabilidad pública eleven consultas frente a la interpretación de las normas contables expedidas por Contaduría General de la Nación y este organismo regulador emita los respectivos conceptos de carácter vinculante, de tal manera que se convierte en un mecanismo que sirve como referente, guía o material de consulta, según sean los intereses o propósitos de cada quien.

CONCEPTO No. 20192300027091 DEL 27-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para el registro contable de contratos. Registro contable de entrega de obras a otra entidad de gobierno.

Doctora
ADRIANA ORJUELA RESTREPO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500012792, del día 22 de marzo de 2019, mediante la cual manifiesta que la Unidad de Servicios Penitenciarios- USPEC de acuerdo con las facultades otorgadas por el artículo 8 de la Ley 1709 del 20 de enero de 2014, suscribe los siguientes tipos de contratos:

1. Contratos de obra para el mantenimiento de los centros de reclusión.
2. Contratos de obra para la construcción de nuevos establecimientos.
3. Contratos de interventorías para dichas obras.
4. Contratos interadministrativos de gerencia de proyectos con FONADE para desarrollar dichas obras con sus respectivas interventorías, en los que se dispone que los rendimientos financieros son propiedad de ese Fondo (cláusula octava convenio interadministrativo de gerencia de proyectos 216144 de 2016).

Por lo anterior solicita concepto a frente a:

1. ¿Cuál es el procedimiento que debe efectuar la USPEC para el registro contable de los avances de obra por concepto de mantenimiento y de construcción, además de los pagos que realiza a las interventorías?
2. ¿Cuál es procedimiento que debe efectuar la entidad para el registro contable de los convenios interadministrativos de gerencia de proyectos incluidos los pagos de los

contratos de interventoría, y en los que se determina que los rendimientos financieros son de propiedad de la otra entidad, por ejemplo FONADE?

3. ¿Qué cuentas contables debe afectar la USPEC en todos los casos anteriores?

4. ¿Cuál es el registro contable que debe efectuar la USPEC al momento de entregar las obras al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario- INPEC?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A continuación, se señalan dos eventos diferentes para los que las instancias competentes han señalado criterios que ayuda a aplicar el juicio profesional de los funcionarios responsables del proceso contable.

En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. M.P. Arturo Solarte Rodríguez. Sentencia del 16 de diciembre de 2010. Referencia 05001-3103-010-2000-00012-01, indicó lo siguiente:

“En particular, en relación con el contrato de transporte, por esta Corporación se ha dicho que “la del transportador es una obligación de resultado, en la medida en que para cumplirla no le basta simplemente con poner toda su diligencia y cuidado en la conducción de las personas o las cosas, pues con arreglo a dicha preceptiva menester es que la realice en perfectas condiciones, de forma tal que solamente podría eximirse de ello demostrando la concurrencia de alguno de los acontecimientos que dependen de lo que se ha denominado una ‘causa extraña’, vale decir, aquellos en que, como sucede con el caso fortuito o la fuerza mayor, entre el hecho y el daño se ha roto el nexo causal, indispensable para la configuración de la responsabilidad, lo cual implica naturalmente que se adoptaron ‘todas las medidas razonables’ de un acarreador profesional para evitar el daño o su agravación” (Cas. Civ., sentencia de 1º de junio de 2005, expediente No. 1999-00666-01” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, se precisó lo siguiente:

“Al comenzar el anterior acápite, se decía que el problema jurídico planteado se presenta fundamentalmente con la interpretación de las cláusulas de los convenios

interadministrativos denominados de gerencia integral de proyecto, frente a las cuales existen dos posturas, según lo expone la consulta, a saber:

La primera de ellas es la de las partes de los convenios, quienes entienden que F. “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”, que se trata de ejecutar un proyecto “en todos sus componentes, asumiendo la responsabilidad y el riesgo por la realización del mismo y adelantando actividades de agente principal en la obtención del resultado requerido por la entidad pública contratante”; y que “el pago que se realice a F. en su condición de contratista, corresponde a la contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, de donde se desprende que el contrato no pacta “la administración o gerencia de recursos... que en ningún caso pueden considerarse como operaciones de inversión de carácter financiero”, según se dice en el texto de la consulta. En las audiencias que realizó el Consejo de Estado con el Sr. Ministro y con el G. General del Fondo, fueron claros en dos puntos: que el compromiso de Fonade es, y ha sido en el curso de los últimos años, el desarrollo y entrega del proyecto (o proyectos) objeto del contrato a manera de “obligación de resultado”, y que los dineros que se le entregan por el Ministerio, se transfieren en forma definitiva, de suerte que desde el punto de vista presupuestal la parte contratante ejecuta la partida y los recursos se entregan a título de precio del contrato y no a manera de administración. Según informaron éste ha sido el entendimiento de los contratos y la práctica presupuestal.

En palabras del Dr. S.G.:

“En tal sentido se concreta la segunda línea de negocios de Fonade, que a diferencia de la tradicional administración financiera de recursos, o la fiducia pública, ofrece a sus clientes la posibilidad de la gerencia integral de proyectos, modalidad diferente a la anterior no solamente por su finalidad, sino por el régimen de responsabilidad que demanda, en donde, el control y los riesgos derivados de la ejecución del proyecto contratado, se asuman directa y de forma exclusiva por el contratista Fonade, compromiso que no es otro que la entrega del bien o servicio en las condiciones y bajo los requerimientos establecidos en el contrato. (...)

Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, F. ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes

de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayados fuera de texto)

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, se menciona lo siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)”

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)”

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y

honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos. (...)”

1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)”

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1, 2 Y 3. Procedimiento para el registro contable de contratos:

Los hechos económicos deberán reconocerse contablemente atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un de un contrato dependerá de la naturaleza de las obligaciones establecidas en este, las cuales pueden ser de intermediación o de desempeño, de acuerdo con los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato considerando lo siguiente:

1. Contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de intermediación:

Las obligaciones de intermediación son aquellas mediante las cuales el encargado de la ejecución de los recursos, desarrolla las actividades previamente especificadas en el contrato, por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad cedente asume el control sobre los recursos entregados y la entidad que los recibe actuaría en calidad de agente gestor (mandatario); razón por la cual si la USPEC pacta la ejecución del contrato por su cuenta y riesgo actuando como principal, tendrá que realizar los siguientes registros contables:

- Al entregar los recursos, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
- Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad agente o mandataria, la USPEC, actuando como principal o mandante, debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y al mismo tiempo reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada por el contratista. Los avances en la construcción de la infraestructura se deberán reconocer contablemente como un

inventario, toda vez que van a ser entregados al INPEC, y los gastos por mantenimiento, gastos administrativos, u otros se reconocerán contablemente de acuerdo con la naturaleza respectiva.

Las erogaciones por concepto de interventoría se reconocerán contablemente como un mayor costo del activo cuando estén directamente asociadas con la adquisición o construcción, y sean necesarias para poner el recurso en condiciones de uso; en los demás casos las interventorías realizadas se llevarán como un gasto en el resultado del periodo.

2. Contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de desempeño:

Cuando se trata de un acuerdo legal en el que se pactan obligaciones de desempeño, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del contrato, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados, y la entidad cedente reconocerá un gasto asociado al pago de las obligaciones contratadas, a medida que se vaya cumpliendo el objeto del contrato.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- la entidad tiene el riesgo respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- la entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.
- La entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;

- como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
- en desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Para reconocer los hechos económicos derivados del desarrollo de un contrato en el que la entidad que recibe los recursos asume por su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

- Cuando se entreguen recursos para la ejecución del contrato:

Los recursos entregados a título de pago para la ejecución de un contrato por cuenta y riesgo de la entidad receptora, se deben registrar como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

A medida que se reciban los informes de avance del contrato se registrará el activo, gasto o costo correspondiente, y se acreditará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si los recursos se entregan a título de anticipo, la USPEC deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

Los rendimientos financieros generados con los recursos entregados deberán ser reconocidos por la entidad que tenga el control sobre estos.

De acuerdo con lo anterior, la entidad deberá revisar las cláusulas pactadas en cada uno de los contratos, bien sean de construcción, interventoría, gerencia integral de proyectos, u otro, y determinar el tipo de obligaciones que se establecen con el fin de definir el registro contable que se debe llevar a cabo con la entrega de los recursos y la ejecución del contrato.

Es preciso señalar que en la generalidad de los contratos de gerencia integral de proyectos se establecen obligaciones de desempeño, caso en el cual se aplicará lo señalado en el numeral 2. de estas conclusiones, sin embargo, se debe analizar cada contrato de forma independiente atendiendo al principio contable de esencia sobre forma.

PREGUNTA 4. Entrega de recursos al INPEC:

Cuando se entreguen recursos al INPEC sin exigir contraprestación alguna, las entidades deberán identificar si se exigen condiciones específicas relacionadas con la cesión de los recursos, con el fin de determinar el tratamiento contable que deben llevar a cabo las entidades. Se pueden presentar las siguientes alternativas:

- No hay condiciones con la entrega de los activos:

Con la entrega de las obras la USPEC debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y disminuir mediante un crédito la subcuenta y cuenta del activo que está entregando.

- Se imponen condiciones con la transferencia de los activos:

La entidad que recibe los recursos solo obtiene los derechos cuando se cumplen las condiciones fijadas por la entidad cedente, por lo cual en caso de incumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la USPEC, tratándose de una entidad de gobierno, deberá registrar contablemente un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta y cuenta del activo que está entregando.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad cedente reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido; para lo cual debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por otro lado, cuando el USPEC tenga erogaciones que no están representadas en activos, pero que sin embargo benefician al INPEC o se originan para el funcionamiento del INPEC, como el caso del mantenimiento de los activos de dicha entidad, entonces la USPEC deberá afectar las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, dependiendo de la naturaleza del gasto y acreditar la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, deberá reconocer un crédito a las subcuentas y cuentas previamente afectadas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, contra un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20192000027561 DEL 02-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Incorporación de softwares generados internamente que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad de la entidad.

Doctora
SANDRA MILENA SANJUAN ACERO
Profesional especializado
ESP INSTITUTO DE HIDROLOGIA METEOROLOGIA Y ESTUDIOS AMBIENTALES-IDEAM
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002015-2, del día 23 de mayo de 2019, mediante la cual indica que dentro del Instituto de Hidrología y Meteorología y estudios ambientales-IDEAM existen softwares en servicio de áreas misionales desarrollados In-situ en vigencias anteriores al 2016, los cuales a la fecha no se encuentran registrados en la contabilidad, puesto que no ha sido posible cálculo de los costos en los que incurrió el Instituto para su formación.

Por lo anterior, la consultante solicita se conceptúe sobre los siguientes temas:

- “(…) 1. Es posible reconocer estos softwares en la contabilidad en esta vigencia, teniendo en cuenta lo expuesto.
2. Es válida y viable realizar un avalúo por parte del área técnica para determinar su valor actual y reconocerlo en la contabilidad.
3. Cuál es el procedimiento para reconocer en la contabilidad los intangibles mencionados y como se registran.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen

a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.”

El numeral 6.3.4.4. Costo de reposición del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define costo de reposición en los siguientes términos:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para

prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos del 1, 5, 6 y 7 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El literal c) del numeral 1.1.14. Activos intangibles del Instructivo N° 002 de 2015 para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece las principales actividades que debió realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales de activos intangibles generados internamente bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

“c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

ii) Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que correspondan al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Es posible reconocer estos softwares en la contabilidad en esta vigencia, teniendo en cuenta lo expuesto.

Los intangibles, además de ser recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que sean controlados por la entidad, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y sobre todo, que su medición monetaria sea fiable; en caso contrario, no podrán ser reconocidos como activos en la información financiera de la entidad.

Si una vez evaluado los criterios antes mencionados, la entidad determina que los softwares generados internamente cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activos intangibles, se estaría frente a un error contable por la omisión que se presenta en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 2018, toda vez que no se aplicó el Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018. Por lo tanto, la entidad podrá incorporar los softwares en la información financiera, aplicando la norma de corrección de errores de periodos anteriores, en el periodo en el que se descubrió el error, ajustando el valor de las partidas que se vieron afectadas por la omisión contra resultados de ejercicios anteriores.

En caso de que sea un error material de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

2. Es válido y viable realizar un avalúo por parte del área técnica para determinar su valor actual y reconocerlo en la contabilidad.

Por regla general, la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley N° 1673 de 2013 y en el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Para el caso particular de los avalúos que se realicen con miras a corregir el error en la determinación de los saldos iniciales al 1° de enero de 2018, deberá entenderse como un proceso único y de coyuntura, es decir, que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Adicionalmente, debe contemplarse que para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de

2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos que cumplen funciones relacionadas con actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Por lo anterior, la entidad realizará los avalúos con personal apto para la ejecución de tales actividades sin que exista la obligación de que dicho personal cuente con los certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) siempre que se cumplan las condiciones mencionadas en los párrafos anteriores, apliquen los criterios establecidos por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, bajo el entendido que están orientados a la determinación de los saldos iniciales conforme a lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones.

Teniendo en cuenta que la entidad no tiene la información sobre los desembolsos que efectivamente se realizaron en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo, se debe establecer el valor de los desembolsos en que debería incurrir la entidad para desarrollar un software de similares características, cuantificado los recursos que la entidad debería sacrificar para obtener un intangible que proporcione el mismo potencial de servicios o de beneficios económicos futuros que tiene el aplicativo existente a 1° de enero de 2018.

Ahora bien, para la determinación de los costos incurridos al desarrollar un software similar al existente, la entidad debe reflejar las necesidades potenciales del servicio que obtiene actualmente, considerando, entre otros aspectos la transportabilidad, el rendimiento funcional, la calidad actual del software asociada con aspectos tales como como facilidades de ajuste o corrección; la facilidad para adaptarlo si su entorno cambia; su integridad, referida a la capacidad del sistema para soportar ataques (tanto accidentales como intencionados) y facilidad de uso, entre otros.

Lo anterior significa que la entidad debe establecer el costo de los servicios prestados por ese intangible (y no el costo de adquisición), razón por la que debe considerar una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros para reemplazarlo.

Es pertinente preciar que para establecer el valor del software la entidad debe estimar los desembolsos mínimos que sean directamente atribuibles y necesarios para desarrollar un intangible de características similares, incluyendo, entre otros, los materiales y servicios que

deban utilizarse o consumirse, los costos de beneficios a los empleados y la amortización de las licencias indispensables para obtener el aplicativo objeto de medición.

3. Cuál es el procedimiento para reconocer en la contabilidad los intangibles mencionados y como se registran.

Una vez se tenga una medición monetaria fiable de los softwares, además de establecer que cumplen con los requisitos antes mencionados para ser reconocidos como activos, aplicará la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, incorporando los softwares por el costo de reposición de los activos a 1° de enero de 2018 determinado previamente, debitando la subcuenta 197008-Softwares, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y calculando la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de la corrección del error acreditando la subcuenta 197508-Softwares, de la cuenta 1975-AMORITZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR); lo anterior, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción del costo de reposición del activo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la corrección del error.

Adicionalmente, deberá evaluar si a la fecha de la corrección del error existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma del deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20192000029881 DEL 23-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Derechos en fideicomiso
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos con destino a los planes departamentales de agua.

Doctora
GLADYS OMAIRA SANTANA MARTÍNEZ
Contadora Departamental
Gobernación de Amazonas
Leticia-Amazonas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002547-2 del 11 de julio de 2019, mediante la cual solicita información relacionada con algún concepto o manual de políticas o procedimientos para la presentación de la información relacionada con el Plan Departamental de Aguas en la contabilidad del departamento, en razón a que se presentan diferencias con los saldos del FIA.

CONSIDERACIONES

La Ley 1176 de 2007, “Por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones” en el artículo 10 del Título II DISTRIBUCION Y DESTINACION DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACION PARA AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BASICO DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, señala:

“Artículo 10. Destinación de los recursos para los departamentos. Con los recursos del Sistema General de Participaciones correspondientes a la participación para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los departamentos, se conformará una bolsa para cofinanciar las inversiones que se realicen en los distritos y municipios para desarrollar proyectos en el marco del Plan Departamental de Agua y Saneamiento del respectivo departamento. Estos recursos serán complementarios a los demás recursos que aporte el departamento para este fin.

Dichos recursos serán focalizados en la atención de las necesidades más urgentes de la población vulnerable en materia de prestación eficiente de los servicios de agua potable y saneamiento básico de acuerdo con los resultados de los diagnósticos adelantados, en las siguientes actividades en el marco del plan departamental de agua y saneamiento:

- a) Promoción, estructuración, implementación e inversión en infraestructura de esquemas regionales de prestación de los servicios, de acuerdo con los planes regionales y/o departamentales de agua y saneamiento;
- b) Proyectos regionales de abastecimiento de agua para consumo humano;
- c) Proyectos de tratamiento y disposición final de residuos líquidos con impacto regional;
- d) Proyectos de tratamiento, aprovechamiento y disposición final de residuos sólidos con impacto regional;
- e) Pago del servicio de deuda adquirida por el departamento para financiar infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico, en cumplimiento de sus competencias, en el marco del Plan Departamental de Agua y Saneamiento.”

El Decreto 1077 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio.” en el artículo 2.3.3.1.6.18., Sección 6. INSTRUMENTO PARA EL MANEJO DE LOS RECURSOS, señala:

“Instrumento para el manejo de los recursos. Es el mecanismo para el desarrollo e implementación de la estrategia de financiación de cada PAP-PDA. Los departamentos podrán celebrar negocios fiduciarios con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones para Agua Potable y Saneamiento Básico, mediante la celebración, suscripción o adhesión de un contrato previamente celebrado para el desarrollo, ejecución y financiamiento de los PAP-PDA.

El Instrumento para el Manejo de los Recursos que se constituya tendrá como objetivos, entre otros:

1. Ser el mecanismo financiero para la administración y pago de los recursos del PAPPDA.
2. Apoyar la implementación del plan financiero.”

En relación con la normatividad contable, la Resolución 386 de 2018, incorporo, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual señala:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para

cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.

1.2.1. Patrimonios autónomos El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. (...)

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo. La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando las subcuentas de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia

mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”

De otra parte, el CGC aprobado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, como: “Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los recursos restituidos.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las normas que regulan el manejo de los recursos destinados a los planes departamentales de aguas, el patrimonio autónomo constituido en el Consorcio Fondo de Inversiones de Agua-FIA, al cual se refiere en su solicitud, y del cual es fideicomitente el Departamento, para el reconocimiento en su contabilidad, deberá atender lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, en el cual se determina el procedimiento contable a aplicar en el numeral 1.2.- Fiducia Mercantil, transcrito en las anteriores consideraciones.

Ahora, como quiera que el fideicomitente del patrimonio autónomo y el control de los recursos es del departamento, corresponde a este presentar en su contabilidad la información relacionada con los recursos que le han sido asignados para el desarrollo del plan departamental de aguas, debidamente conciliada con la del FIA, para lo cual deberán

implementar los procedimientos orientados a que el consorcio suministre de manera oportuna los reportes necesarios para la actualización de los saldos contables del departamento, anotando que la competencia para la definición de políticas y procedimientos de carácter administrativo corresponde a las entidades dada la particularidad que pueden presentar las operaciones en desarrollo de cada uno de sus procesos.

Por otra parte, es pertinente mencionar que en la página de la CGN se encuentra publicado para comentarios y observaciones el proyecto del Procedimiento para el Plan departamental de Aguas.

CONCEPTO No. 20192000030641 DEL 26-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados por la Secretaría Distrital de Educación al Fondo Distrital para la Financiación de la Educación Superior de los mejores bachilleres de los estratos uno y dos, administrado por el ICETEX.

Doctor
 RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO
 Jefe de oficina de Tesorería y Contabilidad
 Secretaría Distrital de Educación
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002323-2 del 29 de junio de 2019, mediante la cual señala:

“Atentamente me dirijo a ustedes con el fin de obtener concepto sobre el tratamiento contable que debe darse a los créditos educativos otorgados por el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez “ICETEX”, destinados a la financiación de la educación superior de los menores bachilleres de los estratos uno y dos de Bogotá D.C, producto de los recursos entregados por la Secretaría de Educación del Distrito mediante Convenio Interinstitucional de Cooperación, en aplicación del Nuevo Marco Normativo de regulación Contable Pública para entidades de Gobierno, previsto en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorios.

Antecedentes

El Distrito Capital, a través de la Secretaria de Educación del Distrito constituyó en el ICETEX, un fondo en administración denominado, Fondo Distrital para la financiación de la educación superior de los mejores bachilleres de los estratos uno y dos de Bogotá D.C, que hayan culminado sus estudios de undécimo año, en Colegios de Bogotá D.C, que hayan obtenido los mejores puntajes en las pruebas de estado, a fin de asegurar su acceso y permanencia a la educación superior a nivel de pregrado.

El financiamiento se otorgará a los beneficiarios mediante créditos blandos recuperables a partir del tercer año de la terminación de la carrera y el ICETEX tomará del fondo por concepto de gastos de administración, el valor correspondiente al seis (6%) liquidado sobre cada desembolso efectuado al beneficiario.

Las financiaciones que se concedan por el Fondo Distrital, tendrán el carácter de reembolsables y los beneficiarios deben firmar una carta de compromiso y un pagaré con espacios en blanco a favor del ICETEX, respaldados con la firma de un codeudor solidario.

Consulta

Teniendo en cuenta lo anterior, proceden las siguientes inquietudes:

1. ¿Qué registros contables debe efectuar la Secretaria de Educación del Distrito, cuando se trasladan los recursos entregados en administración al Fondo Distrital, administrado por el ICETEX?
2. ¿Qué registros contables debe efectuar la Secretaria de Educación del Distrito, en el momento del pago de la matrícula de los beneficiarios del Fondo?
3. ¿La Secretaria de Educación del Distrito debe reconocer valor alguno por concepto de préstamos por cobrar en cabeza de los beneficiarios del Fondo, teniendo en cuenta que no existe un vinculo laboral con los beneficiarios del fondo, ni se cuenta con la competencia para adelantar cobro coactivo por parte de la Subdirección de Ejecuciones Fiscales de la Secretaria Distrital de Hacienda?"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo de Cooperación firmado entre el Distrito Capital y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez "ICETEX", señala lo siguiente:

"(...) **PRIMERA.-** OBJETO: EL DISTRITO CAPITAL, a través de su SECRETARÍA DE EDUCACIÓN, se obliga a constituir en el ICETEX un fondo en administración que se denominará "FONDO DISTRITAL PARA LA FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR DE LOS MEJORES BACHILLERES DE LOS ESTRATOS UNO DOS DE SANTA FE DE BOGOTÁ D.C.". El ICETEX se compromete a administrar este Fondo de acuerdo con las condiciones establecidas en este Convenio. **SEGUNDA.-** FINALIDAD DEL FONDO: El Fondo estará destinado para la financiación de la educación superior, de los mejores bachilleres de estratos uno y dos, que hayan culminado sus estudios de undécimo año, en colegios de Santa Fe de Bogotá, Distrito

Capital, que hayan obtenido los mejores puntajes en las pruebas de estado. A estos jóvenes se les brindará apoyo financiero para asegurar su acceso y permanencia en la educación superior, a nivel de pregrado en Santa Fe de Bogotá, Distrito Capital, en entidades que se encuentren debidamente aprobadas por la Entidad Competente. PARÁGRAFO: El financiamiento se otorgará a los beneficiarios mediante créditos blandos, recuperables a partir del tercer año de la terminación de la carrera, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Operativo del Fondo. TERCERA.-FINANCIACIÓN: El Fondo se financiará con 1° los que le asigne anualmente en su presupuesto la Secretaría de Educación Distrital, los cuales en ningún caso serán inferiores a 7.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. 2° con el producto de los rendimientos financieros del mismo. 3° con los reintegros hechos por los beneficiarios del fondo. 4° Con los dineros de empréstitos, donaciones, herencias, legados o aportes de cualquier clase que se reciban de otras personas o entidades que se reciban con destino al Fondo. PARÁGRAFO: El presupuesto anual asignado al fondo; garantizará a los beneficiarios el financiamiento completo de la carrera profesional, a nivel de pregrado. El desembolso que la Secretaría de Educación Distrital efectúe al Fondo debe corresponder a la vigencia fiscal del año anterior al cual ingresan los beneficiarios del fondo, de conformidad con los procedimientos presupuestales. CUARTA.-VALOR DE CONSTITUCIÓN: El Fondo se constituirá inicialmente con la suma de UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$1.655.220.000.00) M/CTE, suma que el DISTRITO CAPITAL, a través de la Secretaría de Educación Distrital, girará al ICETEX, dentro de los treinta (30) días siguientes a la firma del presente convenio. PARÁGRAFO: El ICETEX solo se hará responsable para efectos del presente convenio y de los que suscriba con los beneficiarios del mismo, hasta las sumas depositadas por la Secretaría de Educación del Distrito, descontando el porcentaje correspondiente a los gastos que se causen por la administración del Fondo. PARÁGRAFO SEGUNDO: Una vez constituido el Fondo, las sumas de dinero giradas por la Secretaría de Educación del Distrito Capital, para los desembolsos de los créditos aprobados deberán manejarse por separado en una cuenta especial que se abrirá para el efecto, a nombre de “FONDO DISTRITAL PARA LA FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR DE LOS MEJORES BACHILLEROS DE LOS ESTRATOS UNO Y DOS DE SANTA FE DE BOGOTÁ D.C.-ICETEX”. En consecuencia, el ICETEX, no girará suma alguna de dinero de presupuesto de gastos aprobado para cada beneficiario hasta tanto no lo haya recibido de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO CAPITAL. (...) SEXTA.-ADMINISTRACIÓN DEL FONDO: El administrador del Fondo será directamente el ICETEX, por intermedio de la Regional Bogotá. SÉPTIMA.-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX tomará del Fondo por concepto de gastos de administración, el valor correspondiente a seis por ciento (6%) liquidado sobre cada desembolso efectuado al beneficiario. PARÁGRAFO: Los gastos extraordinarios que demande la administración del Fondo deberán ser autorizados por la Junta Administradora y también serán tomados directamente por el ICETEX de los recursos del fondo, siempre y cuando tengan relación con el objeto y finalidad del presente convenio. OCTAVA.-OBLIGACIONES DEL ICETEX: ... 7.

Asignar a cada beneficiario su plan de amortización y gestionar la recuperación de cartera, cuando fuere el caso. 8. Informar semestralmente a la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO sobre la gestión del Fondo, especialmente lo relativo al desarrollo del programa. 9. Invertir los saldos disponibles del Fondo en la mejor alternativa del mercado, que ofrezca las garantías exigidas para ese tipo de inversiones dentro del portafolio del Icetex, cuyos rendimientos incrementarán los recursos del Fondo. NOVENA.-OBLIGACIONES DEL DISTRITO CAPITAL: 1. Depositar oportunamente, a través de la Secretaría de Educación, en el ICETEX, los valores acordados en la cláusula tercera, así como las demás que resulten de la ejecución de este convenio...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento Contable para el registro de los Recursos Entregados en Administración, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS... (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza. (...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (...)

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. (...)

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que durante la ejecución del contrato o convenio de administración los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad fiduciaria o de la entidad que administra los recursos, según sea el caso.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los recursos entregados por la Secretaría de Educación al Fondo Distrital administrado por el ICETEX:

Los hechos económicos de la entidad deberán reconocerse contablemente atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un de un contrato o convenio dependerá de la naturaleza de las obligaciones establecidas en este.

Considerando lo señalado en el convenio interadministrativo y de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la Secretaría de Educación Distrital en calidad de mandante, entregue los recursos al Fondo administrado por el ICETEX, deberá registrar contablemente unos recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, tomando en cuenta que la Secretaría de Educación mantiene el control de los recursos.

2. y 3. Procedimiento contable de la Secretaría cuando se paga la matrícula de los beneficiarios del Fondo. Reconocimiento de préstamos por cobrar:

Cuando el Fondo administrado por el ICETEX realice el pago de las matrículas, configurándose con dicha acción un préstamo por cobrar a los estudiantes y la ejecución de los recursos, la Secretaría Distrital de Educación será la responsable de realizar el reconocimiento correspondiente de este hecho, toda vez que es la entidad que controla los recursos en cumplimiento de su objetivo misional, para lo cual debe registrar un débito en la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS,

contra un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior independientemente de que la Secretaría haya delegado la gestión de cobro mediante el convenio firmado.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor de la Secretaría Distrital de Educación, en cumplimiento de sus funciones, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente y oportuna por parte del ICETEX sobre la utilización de los recursos del fondo, a fin de que la Secretaría dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20192000031421 DEL 06-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Uso de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Uso de la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN Uso de la subcuenta 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

Doctora
MARÍA LETICIA VÁSQUEZ VÁSQUEZ
Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático (IDIGER)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002609-2, el día 18 de julio de 2019, en la cual solicita se conceptúe sobre el uso de las subcuentas contables 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos, y la subcuenta 290201-En administración, en atención a que en virtud del reconocimiento contable los convenios 456 de 2017 y 225 de 2019, suscritos entre el IDIGER y el Instituto de Hidrología Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM) se han generado diferencias en el reporte de operaciones recíprocas, dado que el IDIGER registra los recursos del convenio como recursos entregados en administración, mientras que el IDEAM los registra como anticipos sobre convenios y acuerdos.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM) se estableció:

“CLÁUSULA PRIMERA- OBJETO:

AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA OPTIMIZAR EL MONITOREO Y LA GENERACIÓN DE LOS PRONÓSTICOS METEOROLÓGICOS QUE HACEN

PARTE DEL SISTEMA DE ALERTA DE BOGOTÁ A TRAVÉS DE NUEVAS HERRAMIENTAS QUE FACILITEN SU CONSULTA.

CLÁUSULA SEGUNDA-ACTIVIDADES A DESARROLLAR:

1. Monitorear continuamente las condiciones hidrometeorológicas, con el fin de generar información relevante para la generación de los pronósticos meteorológicos que sirvan de insumo para la generación de reportes sobre condiciones de riesgo con base en amenazas de origen hidrometeorológico que se presentan en el Distrito Capital.
2. Establecer acciones conjuntas que conlleven a un mayor conocimiento del comportamiento de los ríos, movimientos en masa detonados por lluvia, crecientes súbitas entre otros, para fortalecer el sistema de alerta de Bogotá.
3. Hacer seguimiento a los eventos extremos como lluvias fuertes, tormentas eléctricas, que sirvan de insumos para la emisión de las alertas por inundaciones, crecientes súbitas y deslizamientos de tierra.
4. Dejar capacidades instaladas con la implementación del Modelo numérico de tiempo WRF (realizado por el IDIGER) para Bogotá y que sean incorporados a los modelos de pronósticos utilizados por el IDEAM para optimizar los pronósticos meteorológicos.
5. Incorporar la información validada y verificada que genera la red de observación del IDIGER (radar y estaciones hidrometeorológicas), para la elaboración de productos gráficos como insumos de análisis para los informes diarios y semanales del comportamiento del Tiempo para Bogotá.
6. Realizar trabajos conjuntos para una mejora en la visualización de los productos y que faciliten la consulta.
7. Suministrar la información de que dispongan las partes y que se requiera para el cumplimiento del objeto del presente convenio.
8. Compartir entre las dos entidades, los conocimientos adquiridos en los temas relacionados con el objeto de este convenio a fin de fortalecerse mutuamente.
(...)

CLÁUSULA TERCERA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

- a) OBLIGACIONES DEL IDEAM. Además de las derivadas de la esencia y naturaleza del Convenio que se celebra, y de la Ley, El IDEAM se obliga a:
 - Dar continuidad a la generación de los informes sobre condiciones diarias hidrometeorológicas y de pronósticos para Bogotá en los formatos que se vienen

elaborando y adicionalmente en la página del IDIGER en formatos que permitan una visualización interactiva.

- Dar continuidad a la generación de comunicados especiales sobre condiciones meteorológicas que se deriven del monitoreo para Bogotá cuando las condiciones lo ameriten.
- (...)
- (...)
- Implementación del Modelo numérico del tiempo WRF (realizado por el IDIGER) para Bogotá en los sistemas computacionales del IDEAM (...)
- Implementar el Modelo WRF en los nuevos servidores del IDIGER dispuestos para tal fin, de acuerdo con los requerimientos del IDIGER.
- Elaborar informes sobre los análisis comparativos de registros de precipitación obtenidos en las estaciones meteorológicas de la red de IDEAM e IDIGER (...)
- Generar productos a partir de la información de radar meteorológico que optimicen los pronósticos meteorológicos como insumos a la generación de las alertas de origen hidrometeorológico.
- (...)
- Elaborar y aprobar de manera conjunta el cronograma y el plan de trabajo para el desarrollo de las actividades a ejecutar en el convenio.
- (...)
- Realizar los aportes en especie, establecidos en las condiciones y plazos acordados.
- (...)

b) OBLIGACIONES DEL IDIGER. Además de las derivadas de la esencia y naturaleza del Convenio que se celebra, y de la Ley, El IDIGER se obliga a:

- a) Elaborar y aprobar de manera conjunta el cronograma y el plan de trabajo para el desarrollo de las actividades a ejecutar en el convenio.
- b) Realizar los aportes establecidos en las condiciones y plazos acordados de acuerdo a lo especificado en el numeral 4.3.1.
- c) (...)
- d) Coordinar la disposición de los resultados de monitoreo y productos de acuerdo al plan de trabajo y cronograma, para que el IDEAM realice las actividades pactadas.
- e) Poner a disposición del IDEAM la información generada por las redes de observación meteorológica, incluida la información provista por el radar meteorológico adquirido por el IDIGER, a fin de optimizar el monitoreo, los pronósticos, y emisión de alertas de origen hidrometeorológico para Bogotá de acuerdo a sus competencias.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA- APORTES DE LAS PARTES AL CONVENIO. El valor del presente convenio es de QUINIENTOS VEINTITRÉS MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$523.840.000) suma que las entidades aportan así:

- Por parte del IDIGER un aporte total de TRESCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$370.000), discriminados así: se recursos pecuniarios por un valor de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$300.000.000) (...)
Los aportes representados en bienes y servicios, que ascienden a la suma de SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$70.000.000) que se ejecutarán durante el término de duración del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio.
- Por parte del IDEAM el aporte será de bienes y servicios y asciende a la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (153.840.000) los cuales se ejecutarán durante el término de duración del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio.

CLÁUSULA OCTAVA- CONSIGANACIÓN DE LOS APORTES DEL CONVENIO.

Por parte del IDIGER:

- a) Un primer aporte, correspondiente al 40% a la aprobación por parte del supervisor del personal propuesto, del cronograma y del plan de trabajo, por un valor de CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS MCTE (\$120.000.000)
- b) Un segundo aporte correspondiente al 40% a los cuatro meses de iniciado el Convenio a la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo por un valor de CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS MCTE (\$120.000.000)
- c) Un tercer aporte correspondiente al 20% a los siete meses de iniciado el convenio a la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo por un valor de SESENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$60.000.000)

El aporte representado en bienes y servicios, que ascienden a la suma de SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$70.000.000) que se ejecutarán durante el término de duración del convenio, (...)

Por parte del IDEAM:

Por parte del IDEAM el aporte será en bienes y servicios y asciende a la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$153.840.000)
(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA- INDEMNIDAD: Las partes se obligan a mantenerse libres entre sí, de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes. (...)"

El día 23 de julio de 2018 se suscribió modificación No. 1 la cual modificó el numeral 9- Obligaciones del IDEAM de la CLÁUSULA TERCERA del convenio, así mismo se modificó la CLÁUSULA OCTAVA en el sentido de incluir un párrafo. Dicha modificación No. 1 no fue allegada.

El día 26 de octubre de 2018 se suscribió modificación No. 2 la cual modificó la cláusula sexta que se refiere al término de ejecución del convenio. Dicha modificación fue allegada.

Consideraciones sobre el anticipo:

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

"Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los

trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, así: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”

Consideraciones sobre los recursos entregados – recibidos en administración:

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.”

Por su parte, el numeral 4 *ibídem* estipula respecto a las operaciones recíprocas:

“4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El derecho de la entidad con la obligación de la tesorería centralizada, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho e ingreso de la entidad con la obligación y gasto de la tesorería centralizada, por los rendimientos financieros de los recursos entregados en administración.

El derecho de la entidad con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho de la entidad con la obligación de la entidad pública que administra, por los rendimientos financieros de los recursos entregados en administración.

El derecho y el ingreso de la entidad pública que administra con la obligación y el gasto de la entidad, por las comisiones cobradas en la administración de los recursos recibidos y entregados.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el anticipo, estipulado en el estatuto de la contratación pública, corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Respecto al caso particular, una vez analizado el convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM), se vislumbra que no se convinieron anticipos, sino que simplemente se estipularon tres entregas que el IDIGER realizaría al IDEAM de los aportes pecuniarios.

Respecto de los recursos entregados y recibidos en administración, corresponden a aquellos que no se entregan o reciben como contraprestación directa por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, sino que la parte que los entrega lo hace con el fin de que la parte que los reciba los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado.

La parte que entrega los recursos sigue ostentando la titularidad jurídica de los mismos, por lo tanto, dicha entrega se hace a título de administración, sin que medie un contrato de fiducia, y por ende, no hay transferencia de dominio de dichos recursos. Además, es menester manifestar que, respecto a la entrega de recursos en administración, como ya se mencionó, no se configura una contraprestación por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, es decir, no existe un pago.

Ahora bien, en algunos instrumentos jurídicos, se presenta que la contratante estipula que una suma fija o una porción de los recursos se entregarán a título de pago por la administración o gestión realizada. Sobre esta porción o suma fija es pertinente manifestar que, atención a que su esencia económica no coincide con la de los recursos entregados o recibidos en administración, su reconocimiento contable es diferente del reconocimiento de aquellos.

Hechas estas precisiones, es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la otra parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y ; v) el título por el cual la parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el tenor de estos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, de consuno, las llamadas a descubrir su esencia económica y de ser el caso, adecuar el contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

Ahora bien, del convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM), se desprende que las entidades buscan aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros en procura de un objetivo común y en busca de ello, el IDIGER realiza aportes pecuniarios y representados en bienes y servicios, y el IDEAM realiza aportes representados en bienes y servicios, sin que ninguna entidad actúe como contrasta, prestadora de servicios, o en calidad similar, sino que ambas actúan como colaboradoras.

Por lo anterior, puede deducirse, respecto a la naturaleza de la entrega o recepción de los aportes, que IDIGER los entrega en administración y el IDEAM los recibe a este título. En atención a esto, ambas entidades deberán realizar el tratamiento contable del convenio en dicho sentido.

En caso de que lo que está estipulado en el referido convenio no obedezca a la esencia económica del acuerdo, sea porque cada parte analice su rol en el convenio de una forma diferente, esto es, alguna entienda que recibe o entrega los recursos como contraprestación por los servicios prestados, transferencia o donación, u otro, de consuno deberán definir dicha situación, y si es del caso, modificar el acto jurídico celebrado.

CONCEPTO No. 20192000033781 DEL 20-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Provisiones Asuntos no contemplado en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles. Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios. Modificación del manual de políticas contables de la ANLA. Criterios para definir la materialidad o importancia relativa.

Doctora

NANY HEIDY ALONSO TRIANA

Subdirectora Administrativa y Financiera

U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002354-2, del día 21 de junio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“HALLAZGO No. 1 DE LA CGR:

“En la vigencia 2018, el saldo inicial de la cuenta 2701 Provisión Litigios y Demandas, por \$2.583.755.978.123 pesos, que corresponde al saldo final de la vigencia 2017, saldo que debió ser objeto de depuración tal y como lo señala el instructivo 002 de 2015 de la CGN, presentó sobrestimación de \$1.030.840.822.648, por cuanto el saldo inicial de dicha cuenta contiene errores por la provisión efectuada a procesos judiciales los cuales no debieron ser objeto de la misma, y por tanto, la cuenta 3105-“Capital Fiscal’ por \$1.379.318.688 al cierre de la vigencia 2018, se encuentra subestimada en \$1.030.840.822.648. A su vez la cuenta 5368 Provisión Litigios y Demandas por \$1.504.322.900.340 al cierre de la vigencia 2018, presenta sobre estimación en igual medida.

Lo anterior por cuanto, los soportes y registros efectuado en el Ekogui y que sirven de base para efectuar los diferentes asientos contables, luego de efectuar un análisis por parte de este órgano de control, se evidenció, que existen procesos que fueron calificados como medio bajo, bajo y medio alto; por los diferentes apoderados de la entidad, no obstante, la metodología del Ekogui estable que los procesos que se ubiquen en dichos rangos, se registran en cuentas de orden, sin provisionarse, por cuanto su riesgo de pérdida es poco probable o moderado, tal y como lo indica, la ayuda dispuesta por el Ekogui, para efectuar el cálculo de la provisión contable o los registros a efectuaren las cuentas de orden.

La ANLA, durante la vigencia 2018, elimino la provisión de los procesos que NO debían ser objeto de la misma, afectando la cuenta de gasto, con movimientos que corresponden a errores bajo el marco normativo precedente, los cuales debieron registrarse en la cuenta 3105- Capital Fisca4 tal como lo señala el Instructivo 002 de 2015, así: “Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la Entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las Entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio, Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacía la cuenta Capital Fiscal”

Los ajustes sugeridos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de la transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal (Subrayado fuera de texto) ...”

ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

La ANLA ha dado aplicación al procedimiento tanto de convergencia hacia NICSP, como de la Resolución 116 del 6 de abril de 2017, expedida por la Contaduría General de la Nación CGN “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”.

(...) La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales acogió y aplicó la metodología establecida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado-ANDJE, en la Circular Externa No. 00023 del 11 de diciembre de 2015 y en la Resolución 353 de 2016. Adicionalmente, es necesario señalar que para la implementación de esta metodología se realizaron jornadas de capacitación y acompañamiento de la ANDJE.

A fin de validar que la ANLA este aplicando adecuadamente la Metodología, se ha solicitado mesa de trabajo con la ANDJE.

Por otra parte, es necesario reiterar lo expuesto sobre la dinámica de los procesos judiciales, dentro de los cuales existen factores externos que hacen necesario cambiar la calificación que se le ha asignado a cada uno de ellos y se citó como ejemplo el hecho que, procesos que tenían una calificación media baja o baja, por un cambio en la jurisprudencia puede cambiar a una calificación de riesgo medio alta o alta. Es por esta razón, que la calificación asignada a los procesos puede cambiar de una vigencia a otra. (...)

Y consecuentemente los registros realizados de reversión de la provisión en el 2018 para los 57 casos citados por la CGR cuyo valor de provisión en el 2017 ascendían a \$1.030.840.822.648, se realizaron con un crédito a la subcuenta 480826-Ingresos recuperaciones, cuyo saldo final a diciembre de 2018 fue de \$2.703.050.096.691 y un débito a la subcuenta 270103-Litigios y demandas.

... los registros que se realizaron fueron el ajuste de la provisión de procesos que ya habían sido reconocidos en el 2016 y 2017 (periodo de preparación obligatoria según Resolución CGN 693 de 2016), y en ningún caso corresponde a “errores bajo el marco normativo precedente” u otras situaciones por las cuales se debía afectar la cuenta 3105 en el primer periodo de aplicación, es decir en la vigencia 2018, acorde al instructivo 002 de 2015 numeral 1.2.5 Provisiones literales a) y b) que serían las relacionadas con el caso, pero que tal como se informa no aplicarían:

- a) Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sea legales y/o implícitas, que posca la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.
- b) Reconocerlas obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de provisión...

Por lo anterior, los ajustes contables realizados durante la vigencia 2017 y acorde a la clasificación del proceso reportada por el área fuente, que para el caso es la Oficina Asesora Jurídica de la Entidad, y con la calificación de los procesos en el formato diseñado para tal fin para el reporte a contabilidad, como “probable-provisión contable”, se afectó un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISION LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, acorde a las indicaciones de registros contables contemplados en la Resolución 116 de 2017.

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad por parte de ANLA, al tratarse de reversiones de provisiones de periodos contables anteriores que debían efectuarse afectando la subcuenta 4808- Ingresos diversos, tal como nos lo expresaron los funcionarios de la CGN en la reunión sostenida el 28 de mayo de 2019.

HALLAZGO No. 2 DE LA CGR:

“La cuenta 197008-Softwares por \$3.999.200.809 pesos al cierre de la vigencia 2018, presenta sobrestimación de \$1.550.092.191, subestimando en igual medida la cuenta 5890-Gastos Generales, por cuanto se registra en esta cuenta partidas que corresponden a pagos de la fase de planeación de la página web de la entidad, correspondiente a la consultoría 01 de 2014, además se encuentra registradas Licencia comunes que no corresponden a Software, incluyendo las licencias del datacenter anterior de la ANLA, que fue cambiado por uno nuevo y puesto en marcha en noviembre de 2018. (...)”

ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

De la supuesta sobreestimación glosada por la CGR por valor total de \$\$1.550.092.191, el 75% de dicho valor Corresponde a los registros del Contrato de consultoría No. 001 de 2014 por \$1.158.672.838, y el 25% restante corresponde a registros de Licencias de valores menores.

1. Registros del contrato de consultoría No. 001 de 2014 \$1.158.672.838

Este tema fue abordado y explicado de manera detallada, en la mesa de trabajo realizada con funcionarios de la CGR el día 28 de mayo de 2019, por lo que se realizará un resumen de la situación:

En la vigencia 2017, se celebró contrato 001 de 2014 con la Unión Temporal ANLA MQAYESA, por valor de \$1.158.672.838, cuyo objeto fue “Contratar los servicios de consultoría para realizar el análisis de requerimiento, diseño de la arquitectura de todo el sistema SIG, así como el desarrollo y puesta en marcha de los módulos necesarios, que permitan la implementación de una herramienta SIG vía WEB robusta”.

Todos los desembolsos realizados fueron directamente atribuibles al desarrollo del Sistema SIGWEB, como resultado la ANLA posee un software desarrollado a la medida sobre un Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB que tiene los siguientes módulos:

Herramientas del sistema, Modulo de administración, módulos funcionales (Medio Abiótico, Medio Biótico, Modulo socioeconómico, Modulo de regionalización, Evaluación ambiental, Seguimiento Ambiental, Cambio climático, Quejas y reclamos, derrames y contingencias, administración de metadato). Con el pago final se realizó la cesión a favor de la ANLA, de los derechos patrimoniales asociados al desarrollo. (...)

Ahora bien, frente a la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, la Entidad acorde a lo establecido en el instructivo 002 de 2015 expedida por la CGN, en su numeral 1.1.14 Activos Intangibles, establece en el literal iv):

“Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”.

En la mesa de trabajo realizada el 28 de mayo de 2019, los funcionarios de la CGN solicitan precisiones sobre la adquisición, relacionadas si la ANLA tiene el control del elemento, y con base en ello puede realizar operaciones como mejoras, Cesiones O venta de este, a lo que se responde afirmativamente. De igual forma se indaga si la ANLA está obteniendo potencial de servicios del elemento, y si es fundamental para el desarrollo misional de la Entidad, a lo que se responde afirmativamente y se explica de manera detallada, como es la operatividad de la utilización por parte de los profesionales que pueden acceder a la herramienta, desde la sede principal o en sitio de campo en desarrollo de actividades de seguimiento.

Luego de las revisiones de los soportes y realizadas aclaraciones varias para determinar por la forma de obtención del activo intangible, si se trataba de un activo intangible desarrollado y que parte de los desembolsos realizados debían considerarse como gasto por corresponder a la fase de investigación y cuales a la fase de desarrollo, se concluye por parte de los funcionarios de la CGN, que dado que dada la modalidad de contratación, en la cual el tercero contratado desarrolló bajo su cuenta y riesgo ja herramienta SIG vía WEB robusta, y la entregó desarrollada y cediendo formalmente todos los derechos patrimoniales a la ANLA, el activo intangible se enmarca dentro de la connotación Activos intangibles adquiridos, y su registro contable debió realizarse por el costo de adquisición, tal como lo estipulaba el régimen contable precedente.

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad con base en las pruebas documentales aportadas, dado el reconocimiento realizado por la ANLA en la subcuenta del activo intangible 191008-Software, incorporando el elemento por el costo de adquisición y considerando que no hay otros costos capitalizados, está conforme al régimen precedente y al cumplimiento de lo estipulado en el instructivo 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, por lo que no hay sobreestimación de los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197008-Softwares por \$1.550.092.191, ni subestimación en igual medida en la cuenta 5890-Gastos Generales.

2. Registros de licencias en la cuenta de Software:

Al revisar de manera conjunta con el área de tecnologías, las minutas de los contratos y facturas que soportan cada registro, se pudo determinar lo siguiente:

Las 4 licencias datacenter registradas por valor de \$11.972.211,48, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

La librería de cinta de respaldo registrada por valor de \$8.379.991,86, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

El registro de 2504 wireless controller with 25 ap licenses por valor de \$9.101.168,50, efectivamente corresponde a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008- Software a la cuenta 197007- Licencias.

Los 9 registros de actualización mapa de Colombia por valor de \$784.548,9, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

El registro de actualización compra e instalación de las licencias de software arcgis contrato 004-2015 por valor de \$371.224.855,80 efectivamente corresponden a licencias, por lo que

procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008- Software a la cuenta 197007- Licencias.

Por lo anterior, la ANLA realizará las reclasificaciones a nivel de las subcuentas 197007 Licencias y 197008 Software.

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto en el cual se indique que pese a que la ANLA admite que debe reclasificar entre subcuentas, los mismos no implican sobreestimaciones ni subestimaciones en la presentación del estado financiero, por ser compensaciones entre las subcuentas 1970 Activos Intangibles.

3. Registros de Softwares desarrollados por la entidad y vitalicios, que según la CGR no fueron clasificados en los estados financieros:

Se adjuntan los soportes de los registros contables de cada uno de los softwares desarrollados, que dan cuenta que 31 de diciembre de 2017 y 2018, si están registrados en los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197008 Software, (...)

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad con base en las pruebas documentales aportadas, dado el reconocimiento realizado por la ANLA en la subcuenta del activo intangible 197008-Software, incorporando los elementos por el costo de adquisición y considerando que no hay otros costos capitalizados, está conforme al régimen precedente y al cumplimiento de lo estipulado en el instructivo 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, por lo que no hay sobreestimación de los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197006-Softwares.

HALLAZGO No. 6 DE LA CGR:

“El Manual de políticas contables -MPC del ANLA, adoptado Mediante resolución 01710 del 26 de diciembre de 2017, NO define los elementos de los Estados Financieros, los cuales son. Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Costos, La entidad, relaciona en su MPC como reconocer una transacción económica, sin identificar los grupos contables y las situaciones que los originan, tal como lo describo el marco conceptual para entidades de gobierno...”

ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

Por lo anterior la Entidad asumió que la pretensión de la Contaduría General de la Nación, al indicar que las entidades debían contar con un manual de políticas contables no fue que las entidades hicieran una transcripción textual del marco normativo para entidades de gobierno, sino implementar políticas ajustadas a la naturaleza y actividad de cada entidad, esto fue ratificado en el concepto 20172000044361 del 9 de agosto de 2017 que concluye:

“Dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las políticas contables tendrán que ser diseñadas por la entidad tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, estas deben establecerse de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y repodar información relevante, complete, neutral y libre de errores significativos. Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación no define un modelo de manual de políticas contables, dado que estas se determinan en consonancia con lo prescrito en las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno atendiendo los hechos económicos y especificidades de cada entidad. Estos hechos y particularidades se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, los criterios de materialidad y ja relevancia de los hechos, entre otros”.
(...)

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN como ente vanguardista regulador de las normas, procedimientos y políticas en materia de regulación contable pública para las Entidades del sector público, está relacionada con emitir concepto si para el caso de nuestra Entidad ANLA, adicional a lo ya enunciado en el Manual de Políticas y Procedimientos Contables, se debe realizar modificación al mismo, incluyendo textualmente las definiciones de los elementos de los Estados Financieros: Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Costos.

HALLAZGO No. 7 DE LA CGR:

“El Manual de políticas contables -MPC del ANLA, adoptado Mediante resolución 01710 del 26 de diciembre de 2017, establece en el numeral 1.3.11.8: “Cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores, literal B, Corrección De Errores de Períodos Anteriores, “En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, define que una partida es material cuando el valor a depurar representa el 20% de! valor total de la subcuenta

afectada, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error (...)

Al analizar que las partidas significativas para ser relevantes y libres de error en los elementos que conforman los estados financieros como son los activos, pasivos, patrimonio, entre otros, corresponde al 5%, se observa que la materialidad definida por la ANLA, para corregir errores de periodos anteriores, que estableció en un 20%, desfigura los principios de la contabilidad pública y contraviene las características cualitativas de la información contable, como es la relevancia y representación fiel, ya que al presentar información a terceros con un error tolerable del 20%, no permite la toma de decisiones ni representa la realidad económica de una entidad pública...”

ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

Por lo anterior, la ANLA para definir el umbral de materialidad de las partidas a nivel cuantitativo, tuvo en cuenta la actividad misional que realiza y las principales operaciones derivadas de ella, las características particulares de cada operación y de los componentes de los estados financieros, para ello se realizó el ejercicio de impacto de materialidad con los saldos a diciembre de 2016, definiendo la materialidad para los casos citados así:

- a. Materialidad para determinar la relevancia, esto es el 5% del total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (lo aplicable a ANLA) y
- b. Materialidad para corregir errores de periodos anteriores, y que implican reexpresión retroactiva de los estados financieros, esto es el 20% del valor total de la subcuenta afectada.

Como se puede evidenciar corresponde a dos criterios diferentes de definición de umbral de materialidad, que se establecieron evaluando no solo el impacto en su aplicación, sino que en su análisis diferenciador también se consideró otros aspectos tales como:

- 1) El carácter o impacto marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo,
- 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida,
- 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o de pérdida;
- 4) Si son hechos o cuya cuantía que afectan de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos;

El ejercicio y análisis realizado para definir el criterio de materialidad para la corrección de errores, establecida en el 20% del valor total de la subcuenta afectada y tal como se demuestra en el ejercicio que se detalla a continuación y que sirvió de base para el análisis,

no implica como es afirmado en la observación la admisión de errores tolerables, y más cuando la entidad desde la vigencia 2016, ha desarrollado acciones encaminadas a la depuración y saneamiento de cada una de las partidas que conforman los saldos de las subcuentas y consecuentemente la información reflejada en los estados financieros de la entidad. (...)

SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN está relacionada con emitir concepto si para el caso de nuestra Entidad ANLA, se deben ajustar sus políticas contables relacionadas con los umbrales de materialidad, y en caso de ser así, que criterios adicionales se deben considerar. (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores:

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se impartieron las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece lo siguiente:

"(...) La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

El Artículo 2° de la Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica que: "Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se

entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esa fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

El numeral 4.2. Cambios en una estimación contable de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. (...)”

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (...)”

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En numeral 2.4. Obligación probable, del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, establece lo siguiente:

“2.4. Obligación probable

(...) La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se revertirá la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1° de la Resolución 523 de 2018, por la cual se redefine la utilización de la cuenta 3145-Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación para Entidades de Gobierno durante el año 2018 y el reporte de las categorías Estado de Situación Financiera de Apertura e Información Contable Pública-Convergencia, y deroga la Carta Circular 002 de 2018, establece:

“ARTÍCULO 1°. UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando ya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.” (Subrayado fuera del texto).

2 y 4. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB y Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios:

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.”

Los párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.”

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 12 y 13 del numeral 15.2. Medición inicial de la Norma de Activos Intangibles para entidades de gobierno, señalan:

“15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles:

La Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual será utilizado por para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La Norma de Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece en sus numerales 1.3.2 y 1.3.2.1 lo siguiente referente al Estado de situación financiera:

1.3.2. Estado de situación financiera

7. El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

1.3.2.1. Información a presentar en el estado de situación financiera

8. Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

(...) j) activos intangibles; (...)

9. La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Manual de Política Contables:

El numeral 4.1. Políticas contables, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores aplicable a las Entidades de Gobierno, establece:

“4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)” (Subrayado fuera de texto)

6. Determinación del umbral de materialidad en los estados financieros

El numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define la característica cualitativa de relevancia, así:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)”

7. La Contaduría General de la Nación emitió el concepto relacionado con la evaluación de la materialidad o importancia relativa, con número de radicado 2018200001726-1, del día 01 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, contadora General de Bogotá D.C. de la Secretaría Distrital de Hacienda, mediante el cual se concluyó lo siguiente:

“4 ¿Cuál sería un referente para poder identificar los umbrales de materialidad para incorporar o no, un hecho económico, tanto en el reconocimiento como en la presentación de los estados financieros, reexpresión de los mismos y corrección de errores?

En principio se debe resaltar que todo hecho económico, con independencia de su cuantía, naturaleza o función y que puede medirse fiablemente debe reconocerse en el sistema de información contable de la entidad, lo cual significa que se debe utilizar el juicio profesional para determinar si el hecho afecta la estructura patrimonial o los resultados del periodo.

Adicionalmente, el reconocimiento de una partida es independiente del criterio de materialidad para efectos de agrupación y revelación en los estados contables; por tanto, en la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad referida a la cuantía se puede determinar, por ejemplo, con relación a un elemento, grupo, cuenta o subcuenta tanto de la estructura financiera como de los resultados, según corresponda.

Ahora bien, para evaluar la materialidad de manera individual o en conjunto desde la perspectiva de su cuantía, la entidad debe evaluar, entre otros criterios, aspectos tales como: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contables cuyo carácter o impacto es marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo; 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida en el sistema de información contable; 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o pérdida; 4) Si son hechos o cuya cuantía afecta de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos; 5) que el umbral considere no superar la cuantía mínima previsto para evaluar el riesgo de auditoría tanto interna como externa; o, por ejemplo, 6) Su relación frente a la estimación para un determinado renglón del presupuesto de ingresos o una asignación o apropiación del presupuesto de gastos.

Adicionalmente, cuando se trate de la materialidad de los elementos que conforman la propiedad, planta y equipo, la entidad podría considerar si la vida económica esperada para los bienes es relativamente corta o no sustancial en comparación con la de otros activos estratégicos.

De otro lado, para evaluar si se trata de corrección de errores es necesario recordar que éstos se presentan cuando la información está afectada, por ejemplo, por inadvertencias o interpretación incorrecta de los hechos; por la aplicación incorrecta de principios y normas contables, por cálculos aritméticos errados, por el registro realizado con información insuficiente o sin el conocimiento detallado del contexto en el que se produce un evento, por la incorrecta clasificación de una partida, por deficiencias en la transcripción de un hecho o por fraudes, entre otros motivos; no obstante lo anterior y aunque es calificada como una situación irregular, el problema surge si dicha anomalía se detecta con posterioridad a cierre contable y si el error es calificado como importante o material; por tanto, al identificar el error, se debe determinar su relevancia, lo cual obliga a verificar y reevaluar las decisiones adoptadas con base en dichos estados financieros.

Frente a los errores que presenta la información contable en un momento determinado, éstos deben ser objeto de corrección, con independencia de su cuantía. Un error relevante o material en los estados financieros, desde un punto de vista cualitativo, se presenta cuando por la naturaleza de las incidencias, se prive al usuario de los estados financieros de una información correcta, necesaria y suficiente, y desde el punto de vista cuantitativo, será relevante cuando la magnitud monetaria de las incidencias encontradas, puesta en relación con la dimensión de las cifras en los estados contables de la entidad, altere de forma significativa la situación patrimonial o financiera de la misma. Si la variación producida por ese error, irregularidad o falta de información, resulta insignificante, y no altera la imagen fiel del patrimonio quedará cubierta por la materialidad permitida, de acuerdo con la importancia relativa o materialidad que considere el Distrito Capital.

Frente a la naturaleza de los errores, además de lo señalado anteriormente, la entidad deberá diferenciar entre: (i) los errores originados en deficiencias al desarrollar el proceso contable y (ii) las irregularidades o fraudes financieros, lo cual explica en parte su materialidad.

En el primer caso se trata de actos u omisiones no intencionadas causadas por uno o más individuos, sean administradores, directores, funcionarios o terceras personas ajenas a la entidad, que alteran la información contenida en los estados contables. A diferencia de un error contable, las irregularidades administrativas suponen la manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos; apropiación indebida o la utilización irregular de activos; supresión u omisión de efectos de transacciones en los registros o documentos; registro de operaciones ficticias; aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables, entre otros.

Dado que un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar de forma significativa las decisiones de los

usuarios de la información contable, no se debe interpretar que, si un error contable no influye de forma importante en el resultado final de la contabilidad, el error se puede obviar o ignorar, suponiendo que, por defecto, carece de importancia relativa.

Si bien es cierto, está dentro de lo posible que se puedan presentar errores de contabilizaciones o en el cálculo de diferentes tipos de estimaciones, como depreciaciones, deterioros o provisiones, entre otros, que en relación a la magnitud de los valores que se manejan en la entidad, pueden parecer irrelevantes, por lo anterior, cada órgano, dependencia o entidad del Distrito Capital, debe adoptar todos los mecanismos de control interno que sean necesarios para evitar que éstos se presenten y, de llegarse a presentar, por pequeño que este sea, debe corregirse atendiendo lo dispuesto en la regulación contable y, obviamente, se deben implementar los mecanismos para evitar que casos similares se repitan.

Como se señaló anteriormente, la importancia relativa de un error debe analizarse desde la perspectiva de su naturaleza y de su magnitud, por ejemplo, es posible encontrar un error mediante el cual no se reconoció una disminución patrimonial producido por el cálculo errado en la depreciación de un bien de uso público, asunto que tendrá una menor significancia o materialidad si se trata de un fraude por la misma cifra en los recursos financieros.

Igualmente, no se podrá comparar un error en la clasificación contable de una partida, por ejemplo, de un derecho reconocido como cuenta por cobrar que debió registrarse como préstamo por cobrar, frente a un error por una cifra similar que incidió en la determinación y distribución de recursos del balance o de los excedentes financieros para efectos presupuestales.

Por lo anterior, al identificar un error en la presentación de los estados financieros de la entidad, la materialidad o importancia relativa de su naturaleza o cuantía, la partida se puede relacionar con un grupo, cuenta o subcuenta tanto de la estructura patrimonial como de los resultados.

Del mismo modo, antes de efectuar el ajuste contable, se deberán establecer diferentes indicadores financieros de acuerdo con la política operativa relacionada con el análisis e interpretación de la información contable de la entidad. Los indicadores financieros antes establecidos se compararán con los mismos indicadores determinados después del ajuste por la corrección del error, y si en aplicación del juicio profesional se demuestra que el efecto positivo o negativo sobre cualquiera de tales indicadores tiene importancia relativa, la entidad debe realizar el esfuerzo necesario para reexpresar de manera retroactiva de la información contable comparativa afectada por el error.

Finalmente, en cuanto a decisiones adoptadas con base en información financiera errónea, se debe tener en cuenta que la solución debe estar ajustada a derecho; por lo tanto, las normas legales (contables, disciplinarias, fiscales, laborales, tributarias, contractuales, entre otras) establecen los términos y condiciones según el caso de que se trate. (...)”

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Dicho lo anterior, de conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores:

La Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene dentro de sus competencias determinar si la metodología de la Agencia Nacional de la Defensa jurídica ANDJ para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones y trámites arbitrales en contra de la entidad fue aplicada adecuadamente por la ANLA.

Por lo tanto, la entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes escenarios se ubica el hecho económico que condujo a efectuar el ajuste de la provisión por litigios y demandas en el año 2018:

a. Si el ajuste se efectuó con motivo de una corrección de un error de periodos anteriores a la fecha de transición, entonces la ANLA debió ajustar el valor de la provisión por el que debía tener a 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2017, afectando la cuenta de Capital Fiscal.

b. Si el ajuste se efectuó con motivo de una corrección de un error en el saldo inicial de la provisión por litigios y demandas a 1° de enero de 2018, conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015 y sus modificaciones, entonces la ANLA debió ajustar el valor de la provisión por litigios y demandas contra la cuenta 3145-Impactos por transición al nuevo marco de regulación, de conformidad con la Resolución 523 de 2018.

c. Si el ajuste se efectuó como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que conllevaron a determinar que la obligación pasó a ser posible o remota, o que el valor de la provisión reconocida en un periodo contable anterior disminuyó, entonces la ANLA debió aplicar la Norma de cambios en estimación contable, cuyo efecto es prospectivo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2701-Litigios y demandas, y acreditando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

2. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB:

De conformidad con la información suministrada en la consulta y presentada en la mesa de trabajo del día 28 de mayo de 2019, el desarrollo del “Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB” estuvo a cargo de un tercero, quien mediante un contrato suscrito con la ANLA desarrolló el software bajo su cuenta y riesgo a cambio de una contraprestación.

Por lo tanto, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo a 1° de enero de 2018, la entidad debió medir el software adquirido por el costo del elemento, que corresponde a la sumatoria de erogaciones directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, entre los que se destaca el precio de adquisición, deduciendo conceptos que hayan sido capitalizados previamente bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente como los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Lo anterior, siempre y cuando el software cumpla con los criterios de reconocimiento incorporados en la Norma de Activos Intangibles.

3. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles:

Como se mencionó en un inicio, la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas hace parte integral del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y por lo tanto, las licencias y los softwares se deben clasificar y registrar de acuerdo a su naturaleza en las subcuentas 197007-Licencias y 197008-Softwares respectivas de la cuenta 1970-Activos Intangibles, aun cuando en el Estado de Situación Financieras la entidad decida presentar el importe total de la cuenta de activos intangibles.

4. Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios:

La Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Por lo tanto, para que un software licenciado o propietario pueda hacer parte de los activos de la entidad se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, que se pueda realizar una medición fiable, no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

En consecuencia, de cumplir con los criterios de reconocimiento de activos intangibles, se registra en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, los software de propiedad de la entidad caracterizados por la posesión de un derecho de autor exclusivo sobre el mismo, el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio.

Por su parte, se registra en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTAGIBLES, los software licenciados derivados de contratos, donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

5. Modificación del manual de políticas contables

Sobre el particular, me permito manifestarle que, en el marco de las competencias constitucionales y legales, la CGN expidió la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable a entidades de gobierno, la cual, en su artículo 3º incorpora el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la citada Resolución.

En las referidas normas se han definido los criterios generales de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno y se han homogenizado políticas contables aplicables al sector gobierno.

De conformidad con el numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y en atención a lo señalado en el Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, es competencia de las entidades establecer las políticas internas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por expresa disposición de lo establecido en la Ley N° 298 de 1996, al Contador General de la Nación se le otorgó, en materia de pronunciamientos, únicamente la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Bajo este contexto, no es propio de la competencia funcional otorgada a la CGN la revisión de los manuales de Políticas Contables preparados por las entidades, toda vez que en estos, más allá de transcribir las normas, deben formularse los criterios que guíen el campo de acción para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa que en ellos se delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias de su quehacer, su operatividad y su entorno.

6. Determinación del umbral de materialidad en los estados financieros:

La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. Por lo tanto, la Contaduría General de la Nación le corresponde únicamente señalar el criterio general en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios.

Por lo anterior, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus políticas contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas, estableciendo parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios generales establecidos en la regulación expedida por la CGN.

Es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información, teniendo en cuenta, entre otros, aspectos como los señalados en el concepto emitido por la CGN con número de radicado 20182000017261, del día 1 de marzo de 2018, transcrito en las consideraciones del presente documento.

Adicionalmente, si en periodos posteriores, las circunstancias sobre las cuales se ha determinado el umbral de materialidad y que incorporan cierto grado de incertidumbre varían, como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, la Entidad deberá evaluar si es pertinente realizar un cambio del umbral, y los efectos que se deriven de estos cambios se aplicarán de manera prospectiva, aplicando el numeral 5.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20192000033801 DEL 13-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Parámetros o requisitos que se deben tener en cuenta para determinar si los recursos que se reciben en virtud de un convenio deben reconocerse como transferencias o recursos recibidos en administración

Doctora
MARÍA ESTER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
Contadora
Coordinación de Contabilidad
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-Agrosavia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002654-2, el día 24 de julio de 2019, en la cual consulta qué parámetros o requisitos se deben tener en cuenta para determinar si los recursos que se reciben en virtud de un convenio deben reconocerse como transferencias o recursos recibidos en administración.

Para el efecto anexa un convenio especial de cooperación y dos contratos de financiamiento de recuperación contingente, celebrados entre Agrosavia y la Fiduciaria la Previsora S.A. que actúa como vocera y administradora del Fondo Francisco José de Caldas, y un convenio interadministrativo suscrito entre Agrosavia y la Gobernación de Caldas.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo 31052019-0874 celebrado entre la Gobernación de Caldas y Agrosavia establece:

“PRIMERA- OBJETO DEL CONVENIO: Aunar esfuerzos técnicos, tecnológicos y financieros para el manejo integrado del *Diaphorina citri* y prevención del Huanglongbing (HLB) en los sistemas productivos de cítricos en el Departamento de Caldas.

(...)

CUARTA- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA CORPORACIÓN: Atendiendo el objeto del Convenio, serán obligaciones de LA CORPORACIÓN:

ACTIVIDAD	AGROSAVIA
Actividad 1. Demostraciones de método sobre monitoreo y manejo del vector <i>Diaphorina citri</i>	Determinación de la presencia y distribución local del parasitoide T. radiata en seis (6) huertos comerciales de cítricos del departamento de Caldas. Lecturas de campo de artropofauna asociada a cítricos tratados con entomopatógenos y preservación de beneficios. Consolidación de información.
Actividad 2. Metodología de incremento in situ de tamarixia radiata	Se realizarán seis (6) Demostraciones de método, de acuerdo a las zonas de producción cítricas priorizadas en el departamento y de común acuerdo con la Secretaría de Agricultura de Caldas.
Capacitación en campo a cuatrocientos (400) productores en el manejo y prevención del HLB	
Seis (6) Fincas piloto ubicadas en los municipios de Manizales, Anserma, Supía, Viterbo, Palestina y Risaralda con actividades de incremento in situ de tamarixia radiata.	
Desarrollo de contenido en (2) jornadas de actualización tecnológica en el tema de manejo agronómico del cultivo de cítricos, cuyo objetivo es dar a conocer las ofertas tecnológicas desarrolladas por AGROSAVIA, en el sistema productivo de cítricos.	

QUINTA- OBLIGACIONES GENERALES DE LA CORPORACIÓN:

1. Aportar en especie, la suma de TREINTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$33.090.000) para la ejecución del objeto convenido.
2. Destinar los recursos en efectivo otorgados por EL DEPARTAMENTO, exclusivamente para la ejecución del objeto del presente convenio.
3. Adelantar los procesos de contratación, en caso de ser necesarios, para la ejecución del convenio.
4. Presentar informes bimestrales de las actividades realizadas, en los que se evidencien, de manera detallada, las acciones administrativas, técnicas y financieras de la ejecución del

convenio con los respectivos soportes y con registros fotográficos del antes, durante y después de las mismas. (...)

SEXTA- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL DEPARTAMENTO: Atendiendo al objeto del Convenio, EL DEPARTAMENTO deberá proveer el dinero en efectivo para las actividades propias del mismo, como se describe en la Cláusula Novena y en Plan Operativo, el cual hace parte integral del presente convenio.

SÉPTIMA-OBLIGACIONES GENERALES DEL DEPARTAMENTO

1. Girar oportunamente a LA CORPORACIÓN los recursos afectados a la suscripción del Convenio por valor de CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$50.000.000) para la ejecución del objeto convenio.
2. Prestar colaboración a LA CORPORACIÓN para la correcta ejecución del Convenio.

(...)

NOVENA- VALOR DEL CONVENIO: Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente convenio es OCHENTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$83.090.000), discriminados así:

I. EL DEPARTAMENTO: Aporte en efectivo por la suma de CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$50.000.000) suma que será desembolsada a LA CORPORACIÓN como se indica en la Cláusula Novena del presente convenio.

II. LA CORPORACIÓN: Aporte en especie por la suma de TREINTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$33.090.000), representados en tiempo del personal para el desarrollo de las actividades del presente convenio.

DÉCIMA- DESEMBOLSOS:

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: A la terminación del presente Convenio, si existiere un saldo disponible correspondiente a recursos no ejecutados, LA CORPORACIÓN debe proceder a hacer la devolución a EL DEPARTAMENTO a los treinta (30) días calendario posteriores a su finalización.

(...)

PARÁGRAFO QUINTO: LA CORPORACIÓN deberá devolver mensualmente, a la cuenta de ahorros (...) los rendimientos financieros que se hayan generado en la cuenta bancaria destinada para este Convenio.

(...)

DÉCIMO QUINTA- TITULARIDAD DE LOS DERECHOS PATRIMONIALES: Los derechos patrimoniales de propiedad intelectual que se generen en la ejecución del presente Convenio, pertenecerán a LAS PARTES en proporción a la suma de sus aportes intelectuales y económicos. Para tal efecto y teniendo en cuenta el valor de los mencionados aportes puede variar el desarrollo del Convenio hasta su finalización. LAS PARTES determinarán los porcentajes de participación en la liquidación del mismo.”

Consideraciones sobre los ingresos

El numeral 6.1.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que

terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe el grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.”

El mismo Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, así: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.”

Consideraciones sobre los recursos entregados – recibidos en administración:

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos por transferencias son aquellos recursos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

Por su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los reciba los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado.

En este sentido, la parte que entrega los recursos sigue ostentando la titularidad jurídica de los mismos, por lo tanto, dicha entrega se hace a título de administración sin que medie un contrato de fiducia, y por ende, no hay transferencia de dominio de dichos recursos. Además, respecto a la entrega de recursos en administración, no se configura una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, no existe un pago y tampoco una transferencia o donación.

Ahora bien, ello no impide que en algunos instrumentos jurídicos la contratante estipule que una suma fija o una porción de los recursos se entreguen a título de pago por la administración o gestión realizada. Esta porción o suma fija se constituye como un ingreso para la parte que administra, por ser un incremento de los beneficios económicos representado en un incremento en el valor de los activos.

Hechas estas precisiones es pertinente aclarar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica y de ser el caso aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención al convenio especial de cooperación y a los dos contratos de financiamiento de recuperación contingente, anexos a su consulta, celebrados entre Agrosavia y la Fiduciaria la Previsora S.A. que actúa como vocera y administradora del Fondo Francisco José de Caldas, me permito adjuntar el concepto CGN N° 2018200002957-1 del 29 de mayo de 2018 dirigido a Colciencias, en el que se estableció el reconocimiento contable de los contratos de cooperación y los contratos de recuperación contingente.

Respecto al convenio interadministrativo suscrito entre Agrosavia y la Gobernación de Caldas, se desprende que las entidades buscan aunar esfuerzos técnicos, tecnológicos y financieros para el manejo integrado del Diaphorina citri y prevención del Huanglongbing (HLB) en los sistemas productivos de cítricos en el Departamento de Caldas, y en busca de ello, el Departamento realiza aportes pecuniarios y Agrosavia realiza aportes representados

en tiempo del personal para el desarrollo de las actividades del convenio, sin que ninguna entidad actúe como contratista, prestadora de servicios, o en calidad similar, sino que ambas actúan como colaboradoras.

Por lo anterior, puede deducirse respecto a la naturaleza de la entrega o recepción de los aportes, que el Departamento los entrega en administración y Agrosavia los recibe a este título. En atención a esto, se deberá realizar el tratamiento contable del convenio en dicho sentido.

CONCEPTO No. 20192000036051 DEL 16-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados a título de anticipos, los cuales son manejados a través de encargos fiduciarios constituidos por los contratistas.

Doctor
OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
Director Administrativo y Financiero
Superintendencia de Notariado y Registro-SNR
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002678-2, del día 26 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Por medio de la presente estamos solicitando un concepto para el manejo de los anticipos a los contratista, en cuyo contrato se encuentra implícito, que estos deben ser manejados por fiducias de administración y pagos.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos a ustedes nos indiquen el manejo que debe tener la contabilización de estos recursos en la SNR, teniendo en cuenta que en la Resolución 386 del 3 de Octubre de 2018, se dispone que los dineros entregados a fiducias deben ser contabilizados en la cuenta (Sic) 19060803001- Encargos fiduciarios de administración y pagos; la solicitud del concepto de la Resolución 386 de 2018 es la de aplicar los dineros bajo la responsabilidad de la Superintendencia de Notariado y Registro, sin embargo estos no se encuentran a nombre de la Superintendencia sino de los contratistas.”

Mediante llamada telefónica al señor Víctor Hugo Manrique, contratista profesional especializado de la SNR, aclara que para el caso de la consulta los fideicomitentes de los encargos fiduciarios son los contratistas y que la SNR figura como beneficiaria en caso de incumplimiento por parte de estos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...) No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado, mediante la Resolución 620 de 2015, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS como “...los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el CGC describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como: “...los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.” (Subrayado fuera de texto)

La introducción del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 386 de 2018, estipula:

“(…) El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.”(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Respecto de los recursos entregados en administración registrados en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, corresponden a aquellos recursos en efectivo que no

se entregan como contraprestación directa por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, sino que son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad en el marco de un contrato de encargo fiduciario, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica.

Los recursos están bajo el control de la entidad cuando esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que SNR entrega los recursos al contratista a título de anticipo para que sean usados en el cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, la entidad registrará dichos recursos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y los amortizará con base a los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento del contrato. Lo anterior, con independencia de que el contratista haya celebrado un contrato de encargo fiduciario u otro, toda vez que esto no afecta la calidad en la que los recursos fueron entregados.

CONCEPTO No. 20192300036911 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo.

Doctora
KAREN AMPARO LOSADA LÓPEZ
Abogada Contratista
Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad
Florencia-Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500026502 del 24 de julio de 2019, mediante la cual señala que la Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad- UPEP, clasificada como entidad de gobierno y cuyo objeto es el arrendamiento de locales comerciales, cobra un canon de arrendamiento que se encuentra por debajo de los valores comerciales, razón por la cual consulta si bajo esta situación la entidad debe clasificar dichos arrendamientos como financieros.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 16.1. de la norma de Arrendamientos, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala los siguientes elementos para la clasificación de un arrendamiento como financiero o como operativo:

“16.1. Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean

entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 10.1 Reconocimiento de la norma de Propiedades, planta y equipo, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad no sea transferida; por otro lado, un arrendamiento se clasifica como operativo cuando no se transfieran los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del activo; por lo cual, la entidad deberá analizar los elementos y condiciones que componen el contrato de arrendamiento con el fin de determinar de forma acertada la clasificación de este bajo la normativa contable pública.

Con el propósito de realizar tal análisis, la entidad deberá revisar si con el contrato de arrendamiento se cumplen algunos de los indicios de arrendamiento financiero que se mencionan en el párrafo 5, del numeral 16.1. Clasificación, de la norma de Arrendamientos, mencionados también en las consideraciones de este concepto, además de revisar otras particularidades del contrato que coadyuvan a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Así pues, el hecho de que el canon de arrendamiento esté por debajo del valor comercial, no es un elemento suficiente para clasificar un arrendamiento como financiero, por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis integral de los contratos de arrendamiento a la luz de la norma tal como se señaló en los párrafos anteriores, con el propósito de determinar bajo qué tipo de arrendamiento se encuentra cada uno de los contratos.

En caso de que la UPEP llegase a determinar que no existen elementos suficientes que indiquen que hay transferencia de riesgos y ventajas sustanciales del activo al arrendatario, entonces deberá clasificar el arrendamiento como operativo, y dado que el canon de arrendamiento está por debajo del valor comercial, deberá mantener reconocido el inmueble como una propiedad, planta y equipo que se medirá de acuerdo con lo establecido en dicha norma.

Mediante el presente pronunciamiento, se sustituye el Concepto con N° radicado 20192000036851 del 23 de agosto de 2019, emitido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20192000044151 DEL 04-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por pagar Provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias cuyas condenas se profieren en abstracto y reconocimiento contable de sentencias cuyas condenas se profieren en concreto

Doctora
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales – UGPP
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002660-2, el día 25 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) En la búsqueda de que la Jurisdicción laboral les reconozca derechos pensionales que la UGPP ha negado, quienes consideran que tienen derechos interponen demandas que, en ocasiones, resultan a su favor y en contra de la UGPP.

Por tratarse de reconocimiento de prestaciones periódicas los fallos son en abstracto, es decir, que el valor del fallo a reconocer al beneficiario no está cuantificado y requiere liquidación por parte de la UGPP. El cumplimiento del fallo (inclusión en la nómina de pensionados) y la liquidación de los valores adicionales que pueda generar como retroactivo, indexación e intereses, etc., requiere un tiempo prudencial para revisar todas las condiciones del reconocimiento. En algunos casos, el beneficiario interpone procesos ejecutivos para lograr el cumplimiento del fallo ordinario.

Como medida cautelar del proceso ejecutivo se generan los embargos a las cuentas bancarias de la UGPP y los títulos de depósito judicial por los recursos embargados que, en ocasiones, son entregados al beneficiario del fallo sin que haya culminado el proceso ejecutivo y sin que se haya producido la liquidación de los valores adicionales por parte de la UGPP.

En este orden de ideas, la aplicación del título de depósito judicial, es decir, el pago que realiza el Banco Agrario al beneficiario, no puede entenderse como el pago definitivo del fallo porque la Unidad no conoce aún la liquidación del crédito y/o la imputación de los pagos afectada por el juzgado, la cual necesariamente debe ser revisada por la Unidad con el (sic) de proferir el acto administrativo que legalice la salida de recursos y discrimine y cuantifique los conceptos pagados, toda vez que en algunos casos deben recobrase valores por estar a cargo de otras entidades, tales como: COLPENSIONES y MINISTERIO DE TRABAJO.

El fallo del proceso ejecutivo es proferido en forma posterior a la entrega del título de depósito judicial, por lo que existe un tiempo entre la entrega o pago del título y la expedición del acto administrativo por parte de la UGPP en el que se discriminan y cuantifican los conceptos pagados, razón por la que no es posible inmediatamente la entrega de estos títulos como pago de la sentencia.

Es necesario advertir que como consecuencia de la defensa judicial desplegada por la UGPP se efectúa el reconocimiento contable de la Provisión del proceso ordinario, por el valor resultante de la aplicación de la metodología de valoración, cuenta Provisión – 2701 LITIGIOS Y DEMANDAS, registro que se mantiene hasta que el área misional recibe la liquidación respectiva y se emita el acto de cumplimiento del fallo en que se liquidan y discriminan los conceptos pagados para su debido reconocimiento contable.

Así las cosas, actualmente la Unidad con el pago del título de depósito judicial acredita la subcuenta 190903-Depósitos Judiciales, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y debita la subcuenta 138426 Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, a nombre del demandante o beneficiario, por cuantos estos recursos quedan pendientes de legalizar, es decir, del acto administrativo necesario que determina los conceptos y cuantías de los mismos.

(...)

Por lo anterior solicitamos su concepto, para que no (sic) aclaren si es correcto o no afectar la subcuenta 138426 Pago por cuenta de terceros para registrar los pagos efectuados al beneficiario de un fallo mediante títulos de depósito judicial mientras se expiden los actos administrativos respectivos y cuál sería la cuenta contable para registrar los recobros por mesadas pensionales que están a cargo del Ministerio del Trabajo y de otros valores a cargo de Colpensiones que son pagados indebidamente a través de estos embargos.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 192, 193, 195 y 295 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) Ley 1437 de 2011, estipulan:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

Cuando el fallo de primera instancia sea de carácter condenatorio y contra el mismo se interponga el recurso de apelación, el Juez o Magistrado deberá citar a audiencia de conciliación, que deberá celebrarse antes de resolver sobre la concesión del recurso. La asistencia a esta audiencia será obligatoria. Si el apelante no asiste a la audiencia, se declarará desierto el recurso.

Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud.

En asuntos de carácter laboral, cuando se condene al reintegro, si dentro del término de tres (3) meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que así lo disponga, este no pudiere llevarse a cabo por causas imputables al interesado, en adelante cesará la causación de emolumentos de todo tipo.

El incumplimiento por parte de las autoridades de las disposiciones relacionadas con el reconocimiento y pago de créditos judicialmente reconocidos acarreará las sanciones penales, disciplinarias, fiscales y patrimoniales a que haya lugar.

Ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la Secretaría remitirá los oficios correspondientes.

Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere

sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

(...)

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago.
2. El Fondo adelantará los trámites correspondientes para girar los recursos a la entidad obligada en el menor tiempo posible, respetando el orden de radicación de los requerimientos a que se refiere el numeral anterior.
3. La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.
4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

La ordenación del gasto y la verificación de requisitos de los beneficiarios, radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, ni para el Fondo de Contingencias. En todo caso, las acciones de repetición a que haya lugar con ocasión de los pagos que se realicen con cargo al Fondo de Contingencias, deberán ser adelantadas por la entidad condenada.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará el procedimiento necesario con el fin de que se cumplan los términos para el pago efectivo a los beneficiarios. El incumplimiento a las disposiciones relacionadas con el reconocimiento de créditos judicialmente reconocidos y con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

PARÁGRAFO 2o. El monto asignado para sentencias y conciliaciones no se puede trasladar a otros rubros, y en todo caso serán inembargables, así como los recursos del Fondo de Contingencias. La orden de embargo de estos recursos será falta disciplinaria.

(...)

Artículo 297. Título ejecutivo. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias.

2. Las decisiones en firme proferidas en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, en las que las entidades públicas queden obligadas al pago de sumas de dinero en forma clara, expresa y exigible.

3. Sin perjuicio de la prerrogativa del cobro coactivo que corresponde a los organismos y entidades públicas, prestarán mérito ejecutivo los contratos, los documentos en que consten sus garantías, junto con el acto administrativo a través del cual se declare su incumplimiento, el acta de liquidación del contrato, o cualquier acto proferido con ocasión de la actividad contractual, en los que consten obligaciones claras, expresas y exigibles, a cargo de las partes intervinientes en tales actuaciones.

4. Las copias auténticas de los actos administrativos con constancia de ejecutoria, en los cuales conste el reconocimiento de un derecho o la existencia de una obligación clara, expresa, y exigible a cargo de la respectiva autoridad administrativa. La autoridad que expida el acto administrativo tendrá el deber de hacer constar que la copia auténtica corresponde al primer ejemplar.”(Subrayados fuera de texto)

En atención a que el CPACA no contempla un procedimiento especial para efectos del trámite del proceso ejecutivo, en virtud del artículo 306 ibídem, se debe acudir al Código General del Proceso (CGP), Ley 1564 de 2012, cuyo artículo 430 estipula:

“Artículo 430. Mandamiento ejecutivo. Presentada la demanda acompañada de documento que preste mérito ejecutivo, el juez librará mandamiento ordenando al demandado que

cumpla la obligación en la forma pedida, si fuere procedente, o en la que aquel considere legal.

(...)”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al absolver una consulta formulada por el Ministro de Hacienda, C.P. Jaime Paredes Tamayo, radicación No. 369 del 26 de septiembre de 1990, manifestó:

“Las condenas se pronuncian in genere o se dictan en concreto. Las primeras obedecen al hecho de que en el proceso, aunque aparece acreditada la existencia del perjuicio o daño, no se halla probada la cuantía o monto de la indemnización correspondiente. En este tipo de condenas se da una insuficiencia probatoria sobre el último extremo, que deberá suplirse durante el trámite posterior.

Las condenas en concreto pueden asumir dos formas, igualmente válidas, así: a)- La sentencia fija un monto determinado por concepto de perjuicios; por ejemplo, condena a pagar \$ 1'000.000.00 ; y b)- La sentencia no fija suma determinada, pero la hace determinable, bien porque en la misma se dan en forma precisa o inequívoca los factores para esa determinación, de tal manera que su aplicación no requiere de un procedimiento judicial subsiguiente, con debate probatorio para el efecto; o bien, porque los elementos para esa determinación están fijados en la Ley, tal como sucede con los salarios y prestaciones dejados de devengar por un funcionario o empleado público durante el tiempo que estuvo por fuera del servicio.

En otras palabras, la Administración cumple las sentencias, las ejecuta dice la norma (artículo 176 del C.C.A.), una vez estén ejecutoriadas (artículo 174 ibídem). Pero ese cumplimiento se entiende sólo cuando contengan condena en concreto, en las dos hipótesis explicadas; o cuando se haya cumplido el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente esté ejecutoriado (Condena in genere).

En estos eventos, como lo dispone el mismo código administrativo, la administración deberá adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento y es aquí donde la administración para acatar la sentencia deberá hacer las operaciones aritméticas, aplicando los factores que no requieren prueba por ser de orden legal, para determinar la cuantía de la indemnización.

En materia laboral no procede, en principio, la condena "in abstracto", toda vez que en la Ley y en los reglamentos están dados los elementos para su liquidación. Sería procedimiento inútil, dilatorio e ilegal que tuviera que hacerse condena "in genere", para luego, por una liquidación incidental dentro del proceso mismo, determinar el valor de una

condena por salarios, prestaciones y demás derechos sociales, cuando estos presupuestos están forzosa e ineludiblemente señalados por la Ley.

No puede olvidarse que la presunción de derecho de conocimiento de la ley, se aplica tanto a los particulares como a los funcionarios públicos.” (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 2.5 y 2.6 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipulan:

“2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN

LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

(...)

3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

3.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3.2. Apertura del título judicial

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante.

Cuando la cuenta bancaria pertenece a la entidad demandada, con la apertura del título judicial esta registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando la cuenta bancaria embargada corresponde a la tesorería centralizada, por procesos a cargo de la entidad demandada, la tesorería centralizada registrará un derecho a cobrar en calidad de préstamo gubernamental a cargo de la entidad demandada, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Por su parte, la entidad demandada, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la tesorería centralizada, debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Cuando se embarguen recursos de la entidad demandada, administrados en la tesorería centralizada, con la apertura del título judicial, la entidad demandada registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

(...)

3.3. Pago de la sentencia con el título judicial

Si el valor de la liquidación final del crédito judicialmente reconocido determinado en sentencia condenatoria se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, menor o mayor que la liquidación definitiva:

a) Cuando el valor de la sentencia es igual al valor del título judicial, se registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

b) Cuando el valor de la sentencia es mayor que el valor del título judicial, se cancelará el pasivo constituido debitando la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la diferencia la gira la tesorería centralizada, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS

JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará en la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta relacionada de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la diferencia la gira la tesorería centralizada con los recursos administrados, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta relacionada de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c) Si el valor de la sentencia es menor que el valor del título judicial, se registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, quedando un saldo en esta última cuenta, que se cancelará cuando se reciba el efectivo. Para el efecto, se registrará un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Cuando se recaude el saldo del título judicial constituido con recursos de la tesorería centralizada, la entidad registrará el recaudo con un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Adicionalmente, disminuirá el préstamo con un débito en la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta 472211-Sobrantes de títulos judiciales de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. Por su parte, la tesorería centralizada, con el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Además, disminuirá el préstamo gubernamental otorgado a la entidad demandada, con un débito en la subcuenta 572211-Sobrantes de títulos judiciales de la cuenta 5722-

OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 141642-Créditos de tesorería al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Cuando se recaude el saldo del título judicial constituido con recursos de la entidad demandada, administrados por la tesorería centralizada, la entidad registrará el recaudo con un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Por su parte, la tesorería centralizada, con el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

3.4. Cancelación del crédito de tesorería

Cuando el pago de la sentencia se haya realizado con el título judicial constituido con recursos de la tesorería centralizada, la entidad demandada registrará un débito en la subcuenta 231305- Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta 472207-Cancelación de sentencias y conciliaciones de la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 572207-Cancelación de sentencias y conciliaciones de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 141642-Créditos de tesorería al gobierno general de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

En este sentido es menester manifestar que, tratándose de sentencias que contengan condenas en abstracto habrá lugar a que se reconozca la cuenta por pagar cuando quede en firme el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente mediante

un débito a la cuenta por pagar y un crédito a la provisión previamente registrada. Igualmente, en caso de que se presente diferencia que entre la provisión y el valor determinado en el incidente de liquidación se aplicará el numeral 2.5 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015.

Tratándose de sentencias cuya condena sea en concreto y se fije un monto determinado, se realizará el reconocimiento contable mencionado en el párrafo anterior, una vez la providencia quede ejecutoriada. En caso de que en la providencia judicial se imponga una condena en concreto en la que no se fije una suma determinada sino que sea determinable, y corresponda a la administración hacer las operaciones aritméticas para determinar dicho valor, se deberá reconocer la cuenta por pagar una vez la entidad realice la liquidación o se inicie el proceso ejecutivo, lo que primero ocurra.

Cuando se inicie el proceso ejecutivo sin que se haya realizado la liquidación por parte de la entidad, el valor de la cuenta por pagar corresponderá al establecido en el mandamiento ejecutivo, una vez quede en firme. Este será el momento a más tardar, en que se debe reconocer la respectiva cuenta por pagar, y de tener información fiable, el monto de la cuenta por cobrar de los importes a cargo de otras entidades.

El registro de la apertura del título judicial se deberá realizar con sujeción a lo estipulado en el numeral 3.2 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, advirtiéndose que, bajo los parámetros anteriormente expuestos, no se presentarán pagos de sentencias con títulos judiciales sin haberse registrado previamente la cuenta por pagar.

Ahora bien, respecto a su segunda inquietud, en caso de que se condene a la UGPP a pagar sumas de dinero dentro de las cuales se incluyan obligaciones a cargo de otras entidades, se pueden presentar las siguientes situaciones:

i) Que al momento de llevarse a cabo el proceso ejecutivo, o la liquidación por parte de la UGPP, esta pueda determinar el monto que corresponde a otras entidades. En este caso la UGPP debe reconocer la cuenta por pagar por el monto total de la condena, las cuentas por cobrar por las sumas que corresponden a las otras entidades debitando la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, contra la provisión previo ajuste de esta última en caso de requerirse.

ii) Que al momento de llevarse a cabo el proceso ejecutivo, esta no pueda determinar el monto a cargo de otras entidades. En este caso la UGPP reconocerá el total la condena en la respectiva cuenta por pagar contra la provisión previo ajuste de esta última en caso de requerirse.

Una vez la UGPP pueda determinar los montos que corresponden a otras entidades, esta debe registrar las respectivas cuentas por cobrar debitando la subcuenta 138426 - Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un gasto o ingreso por el valor de la condena que les corresponde a estas, dependiendo si es en el mismo periodo o en periodo posterior, respetivamente.

iii) Que la UGPP tuviera información para determinar el valor de las cuentas por cobrar por cuenta de terceros, pero que no las haya reconocido oportunamente. Se deberá atender al numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Por lo anterior, no es correcto afectar la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros para registrar los pagos efectuados mediante los títulos de depósito judicial, por las condenas impuestas a la UGPP.

CONCEPTO No. 20192000047401 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia de los conceptos CGN 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012 Reconocimiento contable de saldos de anticipos no amortizados cuya recuperación se pretende en proceso judicial

Doctor
RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO
Jefe Oficina de Tesorería y Contabilidad
Secretaría de Educación del Distrito
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002839-2, el día 12 de agosto de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Como resultado del proceso de implementación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Secretaría de Educación del Distrito revela en la cuenta “1906- Avances y Anticipos” un saldo correspondiente a recursos entregados a diferentes proveedores y contratistas por concepto de anticipo, los cuales datan de 2004, 2006, 2007 y 2013, saldos estos que corresponden a las sumas no amortizadas en razón a que por diferentes razones los contratistas no culminaron con la labor contratada y a la fecha se encuentran inmersos en proceso jurídico de recuperación.

Así, para el cierre de la vigencia 2018, en interpretación del marco legal establecido por la Contaduría General de la Nación para la cuenta 1906- Avances y anticipos entregados para la adquisición de bienes y servicios, así como en aplicación a los Conceptos 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012, en específico frente a lo relacionado con la amortización de anticipos, estos saldos se continúan reflejando en la cuenta 1906- Avances y Anticipos.

Sin embargo, en el informe final de auditoría Vigencia 2018, realizado por la Contraloría de Bogotá a los informes financieros de la Secretaria de Educación del Distrito, manifiestan en el hallazgo 3.3.1.3.5, que en la cuenta 190604 se tienen reconocidos valores que en su concepto “...perdieron las condiciones para ser considerados activos, al no ser recursos

controlados por la entidad, de los que se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y no están medidos fiablemente”, e igualmente manifiesta que estos recursos por sus características deberían estar clasificados en las cuentas de orden deudoras contingentes, e igualmente señalan que no son aplicables los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación bajo el Marco Normativo precedente.

En razón de lo anterior, requerimos su concepto para definir el tratamiento contable de los valores que se entregaron en calidad de Anticipo pero que se encuentran en proceso jurídico la recuperación de los saldos no amortizados.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones sobre la vigencia de los conceptos

La Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-668 de 2014, tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.”

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

a) Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y

Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además de la Resolución 139 de 2015 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

c) La Resolución 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Con respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 al Régimen de Contabilidad Pública, es pertinente mencionar que su cronograma comprende el primer periodo de aplicación entre el 1º de enero al 31 de diciembre de 2018, lo que significa que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades sujetas al ámbito de dicho marco.

Consideraciones sobre el anticipo

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta y la dinámica de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indicó:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean

individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los

cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La doctrina contable pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria.

Para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió. Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas de este, por el contrario, en caso de que la entidad aplique normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

Sobre el caso particular, tenemos que los conceptos CGN 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012, se expidieron en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo tanto, se encuentran derogados y no pueden aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos. Por lo cual, se hace necesario prescribir el procedimiento contable que debe seguirse para reconocer el saldo de los anticipos no amortizados cuya recuperación se pretende en proceso judicial, a la luz de la nueva normativa contable expedida por la CGN.

En este sentido, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, no se contempla procedimiento en el que se aborde el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos entregados a título de anticipo.

En atención a que el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública, le corresponde a esta evaluar si culminado el proceso judicial espera o no, recuperar el valor del anticipo, o si espera que el contratista cumpla con el objeto del contrato.

En caso de que de la evaluación hecha por la entidad se desprenda que la entidad espera recibir un reembolso de dinero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deberán ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, serán objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

En caso de que no se espere recibir el reembolso del dinero, la entidad deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las partidas que representan los anticipos y alternamente efectuar un registro en cuentas de orden, hasta tanto la Entidad encuentre razones para mantener tal registro contable. Por último, en caso de que la entidad pública espere que finalizado el proceso judicial el contratista cumpla con el objeto del contrato, deberá seguir reconociendo los saldos no amortizados en su contabilidad y en la medida en que los recursos sean legalizados o aplicados producto del cumplimiento del contratista, se deberán acreditar dichos saldos.

CONCEPTO No. 20192000053421 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración Recursos a favor de terceros Patrimonio-Resultados de Ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados por la CAR para la realización de la planta de tratamiento de aguas residuales del Municipio

Doctora
 LUISA FERNANDA PERDOMO AYALA
 Contadora Pública
 Municipio de Nariño
 Nariño - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003172-2 del 9 de Septiembre de 2019, mediante la cual solicita concepto relacionado con los registros efectuados por el municipio por las operaciones derivadas del convenio interadministrativo celebrado entre esa entidad y la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, con el objeto de realizar el proyecto de construcción de la planta de tratamiento de aguas residuales en el casco urbano del Municipio de Nariño.

Específicamente la entidad pregunta:

1. Cómo debo registrar los dineros que devolvió la fiducia a la cuenta bancaria del Municipio, siendo estos de la CAR?
2. Cómo debo registrar los rendimientos de la CAR y el Municipio?
3. Y qué proceso debo hacer ante la liquidación del convenio?
4. Qué manejo se le debe dar a la cuenta 133712 y a la cuenta 290201?

El Municipio de Nariño Cundinamarca, suscribió un convenio interadministrativo con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca con el Objeto de, "Aunar esfuerzos entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR y el Municipio de Nariño

Cundinamarca para realizar el proyecto de “CONSTRUCCIÓN DE LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES EN EL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE NARIÑO, el cual señala en el Parágrafo 2 de la cláusula primera: “Teniendo en cuenta que la operación, mantenimiento y administración de las Plantas de Tratamiento de Aguas Residuales, se constituyen en una actividad complementaria del servicio público de alcantarillado (saneamiento básico) a la luz del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 y que en virtud del artículo 15 de la misma disposición, la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR no está facultada para prestar de manera directa o por interpuesta persona ningún servicio público domiciliario, EL MUNICIPIO previamente a la suscripción del acta de liquidación del convenio, en cumplimiento del artículo 6° numeral 19 de la ley 1551 de 2012, recibirá de la CORPORACIÓN, la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales objeto del presente convenio, para lo cual empleará la figura de Aportes bajo condición establecida en los artículos 22 y 99 de la Ley 1450 de 2011.”

El Parágrafo de la cláusula Séptima, Desembolsos de la Corporación, señala: “En caso de producirse rendimientos financieros de los recursos del convenio, serán devueltos al momento de la suscripción del acta de liquidación por las partes y proporcional a los aportes de cada uno de ellos.”

En relación con las normas mencionadas en el convenio estas señalan:

El numeral 19 del artículo 6° de la Ley 1551 de 2012 “Por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios.”, dispone:

“19. Garantizar la prestación del servicio de agua potable y saneamiento básico a los habitantes de la jurisdicción de acuerdo con la normatividad vigente en materia de servicios públicos domiciliarios.”

Los artículos 22 y 99 de la Ley 1450 de 2011 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.” Señalan:

“ARTÍCULO 22. INVERSIONES DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES EN EL SECTOR DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán ser entregadas como aportes a municipios o a las Empresas de Servicios Públicos que operen estos servicios en el municipio, de acuerdo con lo que este determine, bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que la modifiquen o sustituyan.

En ningún caso la entrega de aportes bajo condición por las Corporaciones Autónomas Regionales se constituye como detrimento patrimonial del Estado. Las Corporaciones Autónomas Regionales no podrán exigir contraprestaciones por la entrega de las obras de las que trata este artículo.

La ejecución de los recursos de destinación específica para el sector de agua potable y saneamiento básico por las Corporaciones Autónomas Regionales, deberá efectuarse en el marco de los PDA, lo anterior sin perjuicio de las inversiones que puedan realizar las mismas en los municipios de su jurisdicción no vinculados al PDA. “

ARTÍCULO 99. APORTES A LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS. El numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, quedará así:

“87.9 Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, así como los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero estos son los ingresos, los gastos y los costos, señalando en relación con los pasivos lo siguiente:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la

obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.”

El CGC adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES como, “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes. 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable” (Subrayado fuera de texto)

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales”

Además, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, contiene las

Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.
27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
 - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
 - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Instructivo 001 de 2018 de la CGN mediante el cual se imparten las “Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable.” señala:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019

Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente reclasificación: a) los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en lo relativo a la corrección de errores, señala que la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio,

afectadas por el error y el efecto de la corrección del error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

De otra parte, es pertinente señalar para efecto del registro de las operaciones que afectan la información financiera de la entidad, que es criterio fundamental de la partida doble en la contabilidad, que todo valor que ingresa es deudor y todo valor que sale es acreedor.

Ahora bien, los registros realizados en la contabilidad del Municipio por cuenta del convenio interadministrativo celebrado con la CAR a que se refiere en su solicitud, presentan errores e inconsistencias que deben corregirse para poder determinar los saldos reales de la contabilidad, como son:

1. El valor del convenio reconocido en 2015 como ingreso del Municipio no consideró que conforme a los términos del convenio, el Municipio recibiría de la CAR la planta de tratamiento previamente a la suscripción del acta de liquidación del convenio, lo cual significaría que los recursos recibidos por el Municipio para la construcción de la planta debieron reconocerse como Recursos recibidos en administración, por lo que es necesario efectuar un ajuste de períodos anteriores afectando el patrimonio en la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida cancelar los saldos de las subcuentas 133712 y 290201, considerando que esta última presenta saldo débito.
2. Como al realizar el traslado de los recursos a la Fiduciaria se reconoció un gasto que afectó el resultado del ejercicio de la vigencia 2015, por este gasto debe ajustarse el patrimonio en la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida registrar el valor de los Recursos entregados en administración a la fiduciaria en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
3. Al registrar en la fecha de la transición un débito en la subcuenta 290201 contra la cuenta de impactos por transición y el saldo de esta última haberse reclasificado, conforme al instructivo 001 de 2018, a la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, es necesario reversar este registro, y crear el pasivo en la Subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor a reintegrar a la CAR.

En relación con las preguntas de su consulta,

1. Cómo debo registrar los dineros que devolvió la fiducia a la cuenta bancaria del Municipio, siendo estos de la CAR?
4. Qué manejo se le debe dar a la cuenta 133712 y a la cuenta 290201?,

podemos indicar que una vez realizados los ajustes anteriormente indicados, quedarán saldos:

En la cuenta de Recursos entregados en administración por el valor trasladado a la fiduciaria, el cual será cancelado con el valor reintegrado por la Fiduciaria al Municipio.

En el pasivo el valor de los Recursos a favor de terceros que será cancelado con el giro que realice a la CAR.

Pregunta 2. Cómo debo registrar los rendimientos de la CAR y el Municipio?

Respecto de los rendimientos, si la totalidad los recibe en las cuentas del Municipio, dadas las condiciones del convenio, reconocerá un ingreso por la porción que le corresponda y un pasivo por el valor de la participación a favor de la CAR, la cual se cancelará con el giro correspondiente.

Pregunta 3. Qué proceso debo hacer ante la liquidación del convenio?

El proceso de liquidación de la contratación estatal se encuentra reglamentado en las normas que la regulan como son, la Ley 80 de 1993, la Ley 1150 de 2007 y el Decreto 019 de 2012, sobre lo cual cualquier pronunciamiento excede la competencia de la CGN. Es del caso señalar que en el acta final de liquidación se consigna el acuerdo entre las partes del balance o corte de cuentas con el cual determinan si una parte le debe a la otra, en tal caso si procede un valor a favor o en contra, el acta constituye el soporte para realizar algún ajuste derivado de liquidación, que no se hubiere reconocido en la contabilidad.

Además, en aplicación de la Norma de corrección de errores deberá considerarse que si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca.

Cabe señalar así mismo, que en las notas a los estados financieros se revelará la naturaleza del error de periodos anteriores y el valor del ajuste.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019
 20192000003101 del 07-02-2019
 20192300004161 del 26-02-2019

20192000011281 del 22-03-2019
20192000011441 del 26-03-2019
20192000013751 del 11-04-2019
20192000015871 del 03-05-2019
20192000016871 del 09-05-2019
20192000021391 del 16-05-2019
20192000023851 del 06-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000030151 del 23-07-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192000036081 del 20-08-2019
20192000044191 del 05-09-2019

1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR**CONCEPTO N° 20192000006001 DEL 25-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la variación del Préstamo por cobrar por modificaciones en la tabla de amortización de un arrendamiento financiero ajustado por el IPC anual. Cuotas contingentes de un arrendamiento financiero.

Doctora
 OLGA ROCIO GIL QUINTERO
 Líder de Programa Contaduría
 Secretaría de Hacienda-Medellín
 Centro Administrativo Municipal-Alpujarra
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000245-2, del día 29 de enero de 2019, en la cual solicita aclaración sobre la contabilización de un arrendamiento financiero de un inmueble, reconocido por el municipio de Medellín en el proceso de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno A continuación, se exponen las condiciones del arrendamiento:

- Arrendador: Medellín
- Arrendatario: Empresas Públicas de Medellín E.S.P
- Cuota mensual: \$1.500.000.000 ajustado cada año en el IPC del año anterior

“En el proceso de transición, del análisis realizado a la operación de arrendamiento del edificio de EPM, se concluye que este se clasifica como arrendamiento financiero, básicamente teniendo en cuenta que Empresas Públicas de Medellín E.S.P. como arrendatario del inmueble, asume los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo en consideración a las facultades dadas por el Municipio, para realizar adaptaciones, mejoras, reparaciones, mantenimiento, entre otras, además de subarrendar espacio, sin ser necesario el consentimiento del Municipio. Igualmente dadas las circunstancias y el análisis

realizado se presumen que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P, utilizarán el edificio EPM por mayor parte de su vida útil.

Adicionalmente, se consideró la clasificación realizada por EPM a esta operación, en la aplicación del marco normativo que rige a la empresa...

En el proceso de transición, el valor del préstamo se reconoció por el valor presente del total de los pagos a cargo de EPM, descontados a la tasa implícita que iguala estos flujos con el valor de mercado del activo al inicio del arrendamiento. Para ello, el cálculo fue realizado con el valor de los pagos efectivamente realizados por EPM hasta diciembre de 2017, y a partir de 2018 fueron proyectados con el IPC del año anterior.”

La entidad señala que las tablas de amortización de 2017 y de 2018 reflejan una variación en el saldo del préstamo por cobrar en diciembre, con una diferencia de \$1.672.574.565 debido al incremento del arrendamiento que se da en diciembre de cada año.

Preguntas:

1. ¿Cómo se debe reconocer esta diferencia en la contabilidad para el año 2018 y en los años siguientes, teniendo en cuenta que esta situación se presenta cada año?
2. ¿Es correcto que se realice el cálculo de los flujos futuros con el valor del canon de arrendamiento inicial durante toda la vigencia del contrato, es decir, mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000) y el incremento que se realiza cada año con el IPC registrarlo como una cuota contingente y cómo sería su reconocimiento contable?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de Arrendamientos, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente con respecto a los arrendamientos financieros:

“16.2.1. Contabilización para el arrendador

16.2.1.1 Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. (...)

16.2.1.2 Medición inicial

10. El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

11. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador. (...)

16.2.1.3 Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento contable de la diferencia en el saldo del préstamo por cobrar por arrendamiento financiero generada en las tablas de amortización de diferentes periodos por la variación en la cuota de arrendamiento.

Cuando la entidad de gobierno esté realizando los registros contables correspondientes a la medición posterior del arrendamiento financiero, deberá dividir cada una de las cuotas recibidas del arrendamiento entre ingresos financieros, utilizando la tasa de interés implícita del arrendamiento y la reducción del préstamo por cobrar.

Dado que el canon de arrendamiento es variable con respecto a un índice que cambia con el tiempo, la entidad actualizará la tasa de interés implícita cada vez que este tenga una variación, que para el caso consultado deberá ser cada año. Ello implica que la entidad calculará una nueva tabla de amortización cada vez que se produzca una modificación en las variables, partiendo del saldo del préstamo por cobrar antes de la variación.

Por lo anterior, al actualizar la tasa de interés implícita se actualiza la amortización del préstamo por cobrar para los pagos futuros, razón por la cual, no se generará diferencia que conduzca a un ajuste del préstamo por cobrar.

Así pues, para realizar el registro contable correspondiente a la medición posterior del arrendamiento financiero de cada periodo, el Municipio utilizará la tabla de amortización actualizada con el último IPC conocido.

2. Cuotas contingentes

Para el caso expuesto, no se configura una cuota contingente, dado que los pagos contingentes hacen referencia a posibles pagos del arrendatario al arrendador, que dependen de la ocurrencia de algún hecho en el futuro que es incierto para la entidad y no están bajo su control, es decir que no son un importe seguro. Por otro lado, el incremento en el canon de arrendamiento con base en el IPC no depende de la ocurrencia de algún hecho indeterminado, pues contrario a ello, es una condición establecida contractualmente.

CONCEPTO N° 20192000015771 DEL 03-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Registro contable nueva obligación por refinanciación con nuevo acreedor, cambiando las condiciones de un préstamo por pagar.

Doctora
LILIBETH CALDERÓN CUAVA
Profesional Universitario en Contabilidad
Alcaldía Municipal de Valencia
Valencia- Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001296-2 del 22 de marzo de 2019, mediante la cual manifiesta que la Alcaldía de Valencia llevó a cabo la gestión de una compra de cartera de un préstamo por pagar, con el propósito de mejorar el perfil de la deuda con una tasa de interés más baja. La obligación está registrada contablemente como un préstamo por pagar por el valor del capital más los intereses calculados, menos los pagos realizados durante el 2018, por lo cual consulta lo siguiente:

- “1) ¿Que procedimientos y asientos contables debo utilizar para registrar la compra de cartera ya que es un nuevo crédito, puesto que existen diferencias entre el valor reconocido por el banco y los saldos registrados en el pasivo por el reconocimiento de los intereses?
2) ¿Que procedimientos debo hacer con los intereses que me presentan diferencias entre el nuevo valor del crédito y el saldo en libros?
3) ¿Cómo debo reconocer inicialmente y posteriormente la nueva deuda?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona en su Capítulo II sobre pasivos, lo siguiente sobre préstamos por pagar.

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...) 4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido hasta tanto este se reconozca, momento en el cual se disminuirán del valor del préstamo afectando el activo diferido reconocido inicialmente.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los intereses pagados disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

4.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

11. Cuando el prestamista renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación (...).

4.6. Revelaciones

(...) 13. La entidad revelará información relativa al valor en libros de los préstamos por pagar y a las principales condiciones, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que los préstamos por pagar le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de los préstamos por pagar que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El cambio de acreedor, en virtud de la operación denominada compra de cartera que gestionó la entidad para un préstamo por pagar, se deberá tratar como si se adquiriera una nueva obligación con un tercero, toda vez que se pactan condiciones y características diferentes, por lo cual se debe llevar a cabo el siguiente procedimiento:

La entidad deberá dar de baja el préstamo por pagar inicial, reconociendo alternamente una nueva obligación por el valor pactado con el tercero que realizó la compra de cartera, la diferencia se deberá registrar contablemente como un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En caso de que la entidad hubiese reconocido el costo efectivo de un determinado periodo como mayor valor de la obligación, antes de la compra de cartera, y este valor no hiciera parte de la deuda o del valor pactado en el nuevo préstamo por pagar, entonces se deberá debitar el valor correspondiente y reversar el gasto financiero reconocido por el costo efectivo, si esto sucede dentro de la misma vigencia, o se deberá registrar un ingreso financiero si ocurre en una vigencia posterior.

Si los intereses del préstamo se pagaban de forma anticipada, y por tal razón se tiene registrado un activo por bienes y servicios pagados por anticipado, le entidad deberá tratarlo de acuerdo con lo pactado con el acreedor. Si se pactó la devolución de dichos valores, entonces la entidad cancelará el activo cuando esta se lleve a cabo; por el contrario,

si se pactó la compensación del valor pagado por anticipado con la deuda a la fecha, entonces la entidad deberá debitar la obligación y acreditar el activo pagado por anticipado por el valor correspondiente.

Ahora bien, el nuevo préstamo por pagar se reconocerá inicialmente por el valor pactado de la obligación con el tercero, menos los costos de transacción, si los hubiere. Posteriormente, dicha obligación se debe medir al costo amortizado, es decir, el valor inicialmente reconocido más el costo efectivo, menos los pagos de capital e intereses.

Adicionalmente, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros las condiciones y características de la compra de cartera, y por ende de la nueva deuda adquirida, tales como los plazos, tasa de interés, vencimiento, costos de transacción, tasa efectiva, entre otras que brinden a los usuarios una información completa que contribuya a la toma de decisiones.

1.12 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20185500049782, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. señala el reconocimiento de los pasivos:

“Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2-PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

CONCEPTO N° 20192000002091 DEL 28-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Suspensión de pagos por obligaciones reconocidas por el SGR para con las entidades beneficiarias de las regalías.

Doctor
WILLIAM MORA HERRERA
Ministerio de Hacienda y Crédito público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000078-2 del 11 de enero de 2019 en la cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de atender una acción de mejora para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos con la Contraloría General de la República, para el reporte de la información contable del Sistema General de Regalías del año 2018 cordialmente solicito concepto referente a los registros contables que se deben generar con la Suspensión de giros” y el “levantamiento de suspensión de giros” que ordena el Departamento Nacional de Planeación, estas actuaciones están enmarcadas en la competencia que tiene esa entidad como resultado del Sistema de Monitoreo Seguimiento Control y evaluación del Sistema General de Regalías”, que tiene por objeto velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos. Para esta definición es importante tener en cuenta las siguientes situaciones:

1. Cuando la suspensión es ordenada para un proyecto específico no es posible bloquear la caja dado que ésta fue distribuida por Fondo-Beneficiario, no por proyecto. Cualquier otro ejecutor que requiere dicha caja debe poderla utilizar para otros proyectos financiados con la misma fuente.
2. Existen resoluciones de suspensión para todos los recursos de un tercero. En este caso no se define un valor a suspender, y no están los elementos para registrar contablemente la operación.
3. Para el momento en el que el acto administrativo ordena la suspensión de giro sobre un valor específico, estos recursos pudieron haberse girado desde la cuenta única del SGR a la cuenta maestra de la entidad territorial.

4. La suspensión de giros opera de manera independiente a la instrucción de abono a cuenta”, en este sentido no se puede garantizar que los recursos que se deben suspender hayan generado el registro contable definido en la “Instrucción de abono a cuenta” y no sería procedente reclasificar el pasivo.

5. El artículo 19 de la ley 1942 de 2018, señala que todos los recursos del SGR deben pagarse a destinatario final. Al no existir ya el mecanismo de giro a cuenta maestra, en el SPGR la suspensión de giros restringe las apropiaciones y los pagos directamente en la gestión de cada ejecutor y no sobre una orden de giro generada por el Ministerio de Hacienda; por tanto, no es posible determinar el valor suspendido desde el primer nivel del SGR.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

El numeral 3 del procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) emitido mediante la Resolución N° 470 de 2016, señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL. 3.1. Registros contables en el SGR con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (Subrayado fuera de texto)

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. “

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 3.5 de la norma de cuentas por pagar, señala lo siguiente:

“3.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la suspensión de pagos planteada en la consulta no genera ningún registro contable por cuanto no es una condición para la baja en cuentas de las obligaciones que han sido reconocidas por parte del SGR para con las entidades beneficiarias de las regalías.

En este caso, aunque exista un acto administrativo emitido por el Departamento Nacional de Planeación DNP autorizando la suspensión del giro, la obligación debe quedar registrada en la contabilidad hasta tanto las entidades conserven el derecho a estos recursos y se cumplan con las condiciones para efectuar la transferencia a la misma entidad, a la ejecutora o al beneficiario final del pago, se ordene en forma definitiva al SGR el no pago de la obligación, o se extingan las obligaciones por las demás circunstancias señaladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

CONCEPTO N° 20192300005671 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Cancelación del impuesto al consumo y participación, facturados por la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia.

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550005009-2, el día 14 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a los siguientes hechos:

La Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-FLA, cuyo objeto social es la producción de licores, alcoholes y sus derivados, los cuales se comercializan por intermedio de distribuidores en el mercado local, nacional y exportación internacional, es una unidad Administrativa adscrita a la Secretaría de Hacienda Departamental y por la estructura organizacional, al despacho del Gobernador, que no tiene personería jurídica operando bajo el NIT y la razón social del Departamento de Antioquia.

Por ser una unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, los resultados del ejercicio contable y financiero, se integran en la misma contabilidad del Departamento, por lo que el presupuesto y la información contable, se registran en línea en el Sistema de Información Financiera SAP del Departamento, por lo cual, los registros que realiza la FLA, alimentan el sistema contable del Departamento.

Frente a los impuestos, bimestralmente se liquida el IVA y el RETEICA, información que se remite a la Dirección de Contabilidad del Departamento para su consolidación, revisión y presentación a la DIAN y al Municipio de Itagüí, respectivamente.

Mensualmente se presenta la declaración de retención en la fuente a título de renta e IVA, así como quincenalmente se elaboran las declaraciones de Impuesto al Consumo y/o

Participación de licor, vinos, aperitivos y similares, por las ventas en otros departamento en cada período gravable, cuya presentación y pago lo hace la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia a los departamentos consumidores del licor producido por la FLA, de igual manera dicha información es reportada a la Superintendencia de Salud en forma detallada mensualmente en medio magnético.

En este sentido, para dar cumplimiento a la Ley N° 1816 del 19 de diciembre 2016, mediante la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (impuesto ad valorem y específico) e incorpora, en materia sustantiva, el impuesto al valor agregado IVA de Licores el cual se debe pagar a la DIAN, la FLA realiza los siguientes registros contables en atención al artículo 16:

Ventas nacionales, donde el impuesto al consumo se recauda a favor de otros departamentos:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
1316030000	Productos alimenticios, bebidas y alcoholes	XX		D-EUDORES
4203010000	Venta licores		XX	OtringNoTribOpeCial
2445010005	5% IVA Generado Venta		XX	Depósitos de Terceros
2440800007	Ipoconsumo especific		XX	Depósitos de Terceros
2440800012	Componente Advalorem		XX	Depósitos de Terceros
2407900040	Depos Dpto Huila FLA		XX	Depósitos de Terceros

Ventas locales, donde el impuesto al consumo se recauda a favor del Departamento de Antioquia, según distribución de la Ley N° 1816 de 2016 y el ingreso presupuestal se realiza en el momento del pago del distribuidor:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
1316030000	Productos alimenticios, bebidas y alcoholes	XX		D-EUDORES
2440800004	37% Salud-Comp Esp		XX	Depósito de Terceros
2440800003	3% Deportes-Comp E		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800005	14% Salud y Educa		XX	PartConLicProJuLibDe

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2440800006	46% Libre Dest-Com		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800009	37% Salud-Comp Ad		XX	Depósitos de Terceros
2440800008	3% Deportes-Comp A		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800010	14% Salud y Educa -		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800011	46% Libre Dest-Com		XX	PartConLicProJuLibDe
2445010004	5% IVA Generado Venta		XX	Depósitos de Terceros
2490400001	Estampilla U de A		XX	Depósitos de Terceros
4203010000	Venta licores		XX	OtringNoTribOpeCial

Cierre de las cuentas del impuesto al consumo que realiza la FLA

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2440800004	37% Salud-Comp Esp	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800003	3% Deportes-Comp E	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800005	14% Salud y Educa	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800006	46% Libre Dest-Com	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800007	Ipoconsumo especific	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800009	37% Salud-Comp Ad	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800008	3% Deportes-Comp A	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800010	14% Salud y Educa -	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800011	46% Libre Dest-Com	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800012	Componente Advalorem	XX		Causación no afecta presupuesto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y Gant		XX	Causación no afecta presupuesto

Causación que realiza el nivel central-GANT de las cuentas por pagar a otros departamentos:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2407900032	Impuesto al consumo SGSSS		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900030	Impuesto al consumo otros departamentos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900038	Impuesto al consumo deporte 3% otros deptos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto

Causación que realiza el nivel central-GANT de las ventas dentro del departamento:

El 37% de los recursos que le corresponden a Salud se causan en una cuenta por pagar a favor del Departamento de Antioquia (como recaudo de terceros), dentro de la oportunidad legal se presenta y se paga en los bancos los valores declarados, trasladando dichos recursos a las cuentas bancarias de la Secretaría Seccional de Salud de Antioquia-SSSA.

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2407900032	Impuesto al consumo SGSSS		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900038	Impuesto al consumo deporte 3% otros deptos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
4105230009	Para completar el 51% (Salud y educación)		XX	Esta causación no afecta Pto
4105230010	Libre destinación		XX	Esta causación no afecta Pto

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto

Secretaría Seccional de Salud de Antioquia cuando recibe el recurso:

La Secretaría Seccional de Salud de Antioquia registra el recaudo del 37% para salud, causando la cuenta por cobrar al Departamento de Antioquia y cancelando esta contra el recaudo en bancos.

En estos registros se afectan las cuentas contables del ingreso y se ejecuta presupuestalmente.

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
4105049011	Monolicores Especifico Func		XX	Participación por el consumo de licores
4105049013	Monolicores Especifico Inve		XX	Participación por el consumo de licores
4105049017	Monolicores Especifico PPNA 25%		XX	Participación por el consumo de licores
1305230010	Vinos y licores DSSSA	XX		D-EUDORES
4105049012	Monolicores Advalores Funci		XX	Participación por el consumo de licores
4105049014	Monolicores Advalores Inver		XX	Participación por el consumo de licores
4105049018	Monolicores Advalores PPNA 25%		XX	Participación por el consumo de licores
1305230010	Vinos y licores DSSSA	XX		D-EUDORES

Como se observa en los registros el impuesto al consumo se registra en las cuentas por pagar debido a que es un impuesto generado en las facturas de venta, el cual se cobra a los distribuidores para posteriormente pagarlo a los beneficiarios del ingreso (recaudos para terceros) los cuales son: nacionales por ventas a otros Departamentos y locales por ventas dentro del Departamento de Antioquia.

El impuesto al consumo causado por la FLA es transferido como cuenta por pagar mediante una cuenta puente al nivel central del Departamento de Antioquia, posteriormente el Departamento de Antioquia cierra la cuenta puente generando la causación de las cuentas por pagar a los departamentos, y lo correspondiente al Departamento de Antioquia-SSSA, se traslada a la Secretaria Seccional de Salud de Antioquia quien contabiliza como un Ingreso lo correspondiente al 37% para salud y el 46% Libre destinación con su respectiva distribución.

En efecto, el Departamento de Antioquia no contabiliza cuentas de gastos, ni afecta el gasto presupuestal, puesto que considera que los cobros por impuestos en las facturas de venta corresponden a dineros de terceros.

Lo anterior se genera en razón a que el Departamento de Antioquia tuvo auditoría por parte de la Superintendencia Nacional de Salud, quien realizó el siguiente hallazgo:

“La Gobernación de Antioquia-Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia no registra en el presupuesto de gastos el total de las obligaciones que con cargo a la F.L.A. se tiene como es el caso del impuesto al consumo e IVA cedido y renta del monopolio de licores, situación que afecta la razonabilidad de la ejecución presupuestal. Artículo 13, 15 y 17 del Decreto 111 de 199 [sic], expedido por el Presidente de la República.”

Al respecto, se aclara que si bien la observación apunta hacia el tema presupuestal ésta no se ve afectada, dado que no se establece que la transferencia del impuesto al consumo genere registro presupuestal que incida en el proceso contable, como se indicó anteriormente solo se registra contablemente la cuenta por pagar entre las áreas por tratarse de recaudos para terceros.

De esta manera, se solicita aclarar si la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-Departamento de Antioquia debe afectar las cuentas del gasto por concepto del impuesto al consumo y de los demás impuestos que se facturan en la venta de licores por parte de la FLA, o si por el contrario es correcto el procedimiento contable señalado.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1816 del 19 de diciembre de 2016 por el cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 13°, RENTAS DEL MONOPOLIO. En ejercicio del monopolio rentístico son rentas de los departamentos las siguientes:

1. La participación que se causa sobre los licores destilados que se consuman en la respectiva jurisdicción departamental en donde se ejerza el monopolio.
2. La participación que se causa sobre el alcohol potable con destino a la fabricación de licores que se utilice en la producción de los mismos en la respectiva jurisdicción departamental en donde se ejerza el monopolio.
3. Los derechos de explotación que se deriven del ejercicio del monopolio sobre la producción e introducción de licores destilados. Estos derechos de explotación no se causarán para la producción de alcohol potable.

ARTÍCULO 14°. PARTICIPACIÓN SOBRE LICORES DESTIADOS. Los departamentos que ejerzan el monopolio de licores destilados, en lugar del impuesto al consumo establecido en la ley, tendrán derecho a percibir una participación sobre los productos objeto del monopolio que se consuman en su jurisdicción. (...)

ARTÍCULO 15°. PARTICIPACIÓN SOBRE ALCOHOL POTABLE CON DESTINO A LA FABRICACIÓN DE LICORES. Los departamentos que ejerzan el monopolio sobre alcoholes potables con destino a la fabricación de licores tendrán derecho a percibir una participación.

Dicha participación corresponderá a un valor en pesos por litro de alcohol, entre \$110 y \$440 de conformidad con lo que determine la asamblea departamental. (Valores año base 2017). (...)

ARTÍCULO 16°. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Las rentas a las que se refiere la presente ley se destinarán así:

1. Del total del recaudo de las rentas del monopolio de licores destilados, y del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, los departamentos destinarán el 37% a financiar la salud y el 3% a financiar el deporte.
2. En todo caso, para efectos de la destinación preferente ordenada por el artículo 336 de la Constitución, por lo menos el 51 % del total del recaudo de las rentas del monopolio de licores destilados deberá destinarse a salud y educación.
3. De la totalidad de las rentas derivadas del monopolio del alcohol potable se destinará por lo menos el 51% a salud y educación, y el 10% a deporte. (...)

ARTÍCULO 17°. DERECHOS DE EXPLOTACIÓN. Los departamentos que ejerzan el monopolio sobre la producción e introducción de licores destilados percibirán derechos de explotación derivados de la autorización a terceros para la producción y/o introducción de licores destilados en los términos previstos en la presente ley. (...)

ARTÍCULO 19°. Modifíquese el artículo 49 de la Ley 788 de 2002 el cual quedará así:

"ARTÍCULO 49. BASE GRAVABLE. El impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares está conformado por un componente específico y uno ad valórem. La base gravable del componente específico es el volumen de alcohol que contenga el producto, expresado en grados alcoholimétricos. La base gravable del componente ad valórem es el precio de venta al público por unidad de 750 cc, sin incluir el impuesto al consumo o la participación, certificado anualmente por el DANE, garantizando la individualidad de cada producto.

Estas bases gravables aplicarán igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio como arbitrio rentístico de licores destilados. (...)"

ARTÍCULO 33°. IVA SOBRE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES. El recaudo generado por el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 5% en el caso de los licores, vinos, aperitivos y similares gravados con el impuesto al consumo, es un ingreso corriente de la Nación sin destinación específica.

La información contenida en las declaraciones de IVA que presenten los responsables, deberá ser compartida por parte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN con las secretarías de hacienda de los departamentos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 585 de ET." (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015, establece la definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, dentro de lo que se incluye:

"6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o del derecho de cobro por parte del acreedor. (...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, donde establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, estableció la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a cobrar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a cobrar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago.

2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los pagos efectuados.
- 2- El valor de las obligaciones compensadas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago."
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Dado que la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-FLA centraliza la información contable con el Departamento de Antioquia, es pertinente identificar en cada uno de los hechos económicos relacionados con el Régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares establecido en la Ley 1816 de 2016, el reconocimiento contable de los activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en atención a que el Departamento obra como sujeto activo y sujeto pasivo a la vez frente a los impuestos que en el régimen se relacionan.

En este sentido, para el reconocimiento contable del impuesto al consumo y participación de licores, vinos, aperitivos y similares, de cada una de las ventas que realizan en una jurisdicción diferente al Departamento de Antioquia, la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia deberá reconocer la obligación correspondiente a la Participación sobre licores destilados y la Participación sobre alcohol potable con destino a la fabricación, en la subcuenta 244080-Otros impuestos departamentales, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, detallando el departamento al cual corresponde y la distinción frente al componente específico y ad valorem.

Posteriormente, cuando se realicen y efectúen las declaraciones o liquidaciones tributarias respectivas, estas cuentas serán canceladas con un débito a la subcuenta 244080-Otros impuestos departamentales, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, para el caso de las ventas que se realizan dentro de la jurisdicción del Departamento de Antioquia, la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia deberá reconocer la Participación sobre licores destilados y la Participación sobre alcohol potable con destino a la fabricación, directamente como un ingreso con un crédito en la subcuenta 410523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Simultáneamente, si se manejan cuentas del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO diferentes, por parte del Departamento y la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, se realizará asiento contable correspondiente al traslado de los recursos.

Por lo anterior, dado que la obligación de estos tributos deriva de las ventas realizadas por la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, en ningún momento se afectarían las cuentas del gasto, dado que este únicamente impactará el gasto del periodo cuando los recursos se ejecuten de acuerdo con las destinaciones estipuladas en el artículo 16 de la Ley N° 1816 de 2016.

CONCEPTO N° 20192000011331 DEL 26-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de pago de factura con resolución de facturación vencida.

Doctora
 SAYDE JUDITH ESCUDERO JALLER
 Subdirección Administrativa y Financiera
 Corporación Autónoma Regional del Canal del Dique-CARDIQUE
 Cartagena de Indias D.T. y C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000766-2, el día 26 de febrero de 2019, en la que consulta:

“(…) elevamos ante su entidad la siguiente consulta con fin de cumplir con la normatividad vigente y de acuerdo con las normas contables y tributarias que rige la actividad comercial en nuestro país.

1. ¿Por el hecho de pagarse al acreedor de una Corporación Autónoma Regional, una factura con resolución de facturación vencida, se genera alguna consecuencia adversa para la entidad pagadora?
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuáles son esas consecuencias?
3. ¿Es exigible a la Corporación Autónoma fungir como veedor en el cumplimiento de los requisitos tributarios adicionales de las facturas de venta no requeridos por ley para su reconocimiento como título valor?

En este sentido me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Ahora bien, el numeral 3 del CAPÍTULO II. PASIVOS de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, estipula:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

3.6. Revelaciones

8. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por pagar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que estas le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de las cuentas por pagar que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago.

9. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, intereses o cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de las cuentas por pagar relacionadas al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de las cuentas por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto).

En el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno se describe el Grupo 24 CUENTAS POR PAGAR, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.”

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Con respecto a las competencias propias de la CGN, el tratamiento contable del pago de la factura hecha por la entidad al acreedor, me permito manifestar que se reconocerá el pago con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR en donde se haya reconocido la factura, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En caso de que la entidad deba pagar intereses moratorios, el valor de los mismos se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20192000025971 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SANCHEZ
 Coordinadora GIT de Contabilidad
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001888-2, el 14 de mayo de 2019, mediante la cual señala que la Empresa Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. tiene reconocida contablemente una cuenta por cobrar al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) por subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca en atención a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994, entre el periodo 1998 a 2015.

Sin embargo, mediante una comunicación enviada por el Fondo TIC a la Empresa se expresan las razones por las cuales no existe obligación alguna por parte del Fondo TIC. El Fondo TIC argumenta que solamente hasta la expedición de la Ley 1341 de 2009 se autorizó a la Nación presupuestar los recursos necesarios para pagar el déficit entre subsidios y contribuciones derivado de la Ley 812 de 2003, y que a la Empresa ya se le pagó oportunamente el déficit al que se refiere la citada Ley

De acuerdo con anterior, se consulta orientación frente al tratamiento contable que deben efectuar las dos entidades.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

961

CONSIDERACIONES

El artículo 354° de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTÍCULO 354°. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354° de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...).”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 3. referente a las cuentas por pagar, del capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público:

El numeral 2. referente a las cuentas por cobrar, del capítulo I. Activos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define que “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Además, el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, contenida en la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del mismo Marco Normativo, señala:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, no es competencia de la Contaduría General de la Nación definir la existencia de una obligación legal procedente de una normativa expedida por otros entes reguladores, toda vez que dentro de sus funciones se encuentra emitir conceptos y absolver consultas, orientadas a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos con base en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, el Fondo TIC y la Empresa de Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. deberán determinar a la luz de la normativa vigente, si efectivamente existe un derecho de cobro exigible por parte de la empresa, y una obligación de pago para la entidad de gobierno, que cumplan con los criterios de reconocimiento del activo y pasivo respectivamente.

De ser así, la Empresa deberá seguir reconociendo una cuenta por cobrar por el valor de los recursos que le adeudan y el Fondo TIC deberá reconocer contablemente una cuenta por pagar por el mismo monto. Si por el contrario, se determina que no existe obligación alguna, la Empresa deberá dar de baja la cuenta por cobrar que tiene reconocida por concepto del subsidio, acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la cuenta por cobrar se había reconocido en periodos anteriores; o realizando una reversión del ingreso correspondiente si la cuenta por cobrar se reconoció en el periodo corriente.

CONCEPTO No. 20192000026491 DEL 19-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de pagos por acuerdos conciliatorios e incorporación de activos.

Doctora
 Miryam Marleny Hincapié Castrillón
 Subcontadora de Centralización de la Información
 Contaduría General de la Nación
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002206-2 del 11 de junio de 2019, en la cual solicita alcance al concepto 2019200000848-3 del 4 de junio de 2019, atendiendo las siguientes observaciones:

“Considerando que el IVA al cual hace referencia la consulta No. 20194000007563, se origina en el pago de una sentencia, proferida por el tribunal administrativo del Magdalena-despacho 001, el 03 de diciembre de 2018, en el cual se obliga la entidad (ESAP) a recibir los bienes y a pagar las facturas No. 15928, 15893, 15929, y 15930, debidamente indexadas al valor presente. Se requiere conocer la definición contable a seguir teniendo en cuenta que:

1. La entidad, en cumplimiento del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, ya debe tener reconocido un pasivo por créditos judiciales, por el valor total de la sentencia.
2. Que la sentencia, ordena a la entidad a recibir los bienes y pagarlos. ¿Como se debe realizar el reconocimiento de los activos?
3. Que la entidad debe pagar el IVA correspondiente a la indexación de los precios, y que esta a su vez como entidad educativa solicita la devolución de este ante la DIAN”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por medio del auto proferido por el Tribunal Administrativo del Magdalena, se señalan los siguientes antecedentes:

“Mediante apoderado judicial, la Sociedad HIMHER Y CIA SA SOCIEDAD DE FAMILIA, presentó demandada de controversias contractuales en contra de la Escuela Superior de Administración Pública solicitando o siguiente:

- Se declarará que mediante contrato de prestación de servicios del 31 de octubre de 2013-contrato de compraventa N° 758 de 2013-la ESAP contrató con la parte actora la compraventa de mobiliario, enseres y otros materiales para las territoriales Nariño, Atlántico y Magdalena; estableciéndose como término de ejecución para la territorial Nariño 30 días calendario y Atlántico y Magdalena el 1° de diciembre de 2013.
- Se declarará que mediante acta de adición y prórroga N° 1 suscrita entre las dos partes suscritas el 18 de diciembre de 2013; las parte acordaron como plazo para la ejecución para la territorial Nariño el 30 de diciembre de 2013 para Atlántico y Magdalena, el 28 de febrero de 2014.
- Se declarará que mediante acta de adición y prórroga N° 2 suscrito entre las partes suscritas el 27 de febrero de 2014, las partes acordaron prorrogar el plazo de duración del contrato de compraventa N° 758 de 2013, en cuatro meses hasta el 30 de junio de 2014 en consideración a que la entrega de los elementos para la sede Santa Marta, a la fecha no habían podido ser recibidos ya que en dicha sede no se habían terminado las obras para las cuales se requirió el mobiliario.
- Se declarará que mediante acta prórroga N° 3 y otro sí modificatorio N° 1 al contrato de compraventa N° 758 suscrito entre las partes el 19 de junio de 2014, se acordó la prórroga a fin de garantizar la entrega y correcto almacenamiento de los elementos adquiridos en tal sentido se prorrogó el plazo del contrato en 4 meses; así mismo, se modificó la forma de pago así: el 90% será cancelado contra actas de recibido parcial, y el 10% restante una vez fuera recibida la totalidad de los elementos.
- Se declarara que el 30 de diciembre de 2014 la parte actora solicitó prórroga y/o recibo de los elementos de la sede Santa Marta.
- Se declare que la ESAP convino las prórrogas del contrato N° 758 como consecuencia de no tener adecuadas las instalaciones físicas en la sede N°2 Santa Marta, para la adecuada implementación del mobiliario contratado por la parte actora y como consecuencia de ello no había sido posible dar terminación y liquidación definitiva del contrato en mención”

Con base en lo anterior, el auto proferido por el Tribunal Administrativo del Magdalena aprobó el acuerdo conciliatorio total logrado entre el demandante-HIMHER Y COMPAÑÍA SA SOCIEDAD DE FAMILIA y la parte demandada-ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (ESAP) en continuación de audiencia inicial celebrada el 207 de noviembre de 2018, en los siguientes términos:

“Se propone como fórmula de arreglo el pago del capital adeudado a la empresa HIMHER Y CIA S.A SOCIEDAD DE FAMILIA, es decir la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS \$396.500.000= debidamente indexada al valor presente con el fin de reconocer la depreciación sobre el dinero dejado de percibir por el contratista. En tal entendido, no habrá lugar al pago de intereses respecto del valor de las facturas de cobro N° 15928, 15893, 15929, y 15930 del año 2014, emitidas con ocasión a la ejecución del contrato de compraventa N° 758 de 2013 y que abran en el expediente, por cuanto el cobro de intereses es incompatible con la indexación de dineros en atención que se estaría haciendo un doble pago (...)”

Lo anterior, resaltando que, el monto acordado por las partes sólo será cancelado a la sociedad Himher y CIA Sociedad de Familia una vez la ESAP reciba a satisfacción el mobiliario contratado con la entidad demandante, el cual se encuentra especificado en el contrato N° 758 de 2013.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, establece como principios de contabilidad pública el devengo y la esencia sobre la forma, y los define como:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, en los numerales 6.2.1 y 6.2.2. del reconocimiento de activos y pasivos, señala:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, la CGN emite la Resolución 116 de 2017 por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargo sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo.

En dicho procedimiento se establece que “Las conciliaciones extrajudiciales son los acuerdos económicos entre las partes involucradas en un conflicto, con la presencia de un conciliador, evitando el trámite ante la justicia ordinaria”. Adicionalmente, frente al reconocimiento de las obligaciones derivadas de este tipo de procesos señala:

“2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

2.6. Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS” (Subrayado fuera del texto).

En el caso del Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones y dinámicas de cuentas:

“1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como aquellos destinados para apoyar la gestión administrativa. También incluye los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

(...)

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

(...)

2460-CRÉDITOS JUDICIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2- El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2- El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.
- 3- El valor reclasificado desde las provisiones por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.

(...)

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, mediante concepto 2017230003631-1 del 11 de julio de 2017 y 2018200002617-1 del 02 de mayo del 2018, la CGN se pronunció respecto al tratamiento contable de la devolución de IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos y servicios para uso exclusivo de las Instituciones de educación superior.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y, bajo el nuevo contexto planteado en la solicitud de alcance, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Es importante aclarar que el Tribunal Administrativo del Magdalena aprobó, mediante auto, el acuerdo conciliatorio total logrado entre el demandante-HIMHER Y COMPAÑÍA SA SOCIEDAD DE FAMILIA y la parte demandada-ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (ESAP), por lo que no se generó una sentencia que obligara a la ESAP al pago de la obligación producto de la adquisición de los bienes muebles, sino que se generó un acuerdo de pago entre las partes.

Dicho lo anterior, se debe precisar que la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), incurrió en un error al omitir el reconocimiento de los bienes muebles una vez cumplidos los términos pactados en el contrato N° 758 de 2013 y sus respectivas prórrogas, toda vez que allí se configuraba una obligación cierta con el contratista, desde el momento en que este último cumplió con su deber, dentro de los términos contractuales. Por lo anterior, en su momento se debió reconocer el pasivo por concepto de la adquisición de los bienes y la incorporación de estos a los estados financieros de la entidad.

En ese sentido, con el fin de realizar la corrección de dicho error, la ESAP deberá realizar los siguientes registros contables:

Dado que la ESAP aplicó lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargo sobre cuentas bancarias, deberá debitar el saldo registrado en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Posteriormente, con el pago de las obligaciones debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

De igual forma, registrará el mobiliario adquirido debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA y acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. La ESAP deberá revisar todo lo relacionado con las revelaciones y ajustes en la presentación de estados financieros conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, para efectos del tratamiento contable de la devolución del IVA en instituciones de educación superior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el concepto 2019200000848-3 del 4 de junio de 2019 emitido por la CGN.

CONCEPTO No. 20192300022801 DEL 06-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Patrimonio de las entidades del gobierno.
	SUBTEMAS	Reconocimiento alternativo para las consignaciones pendientes por identificar

Doctora
ANGELA MARÍA NUÑEZ
Profesional de Apoyo
Gobernación de Nariño
Ipsiales-Nariño

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001848-2, del 10 de mayo de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“A manera de contexto, es preciso señalar que La Secretaría de Educación Departamental- SED es una unidad dependiente de la Gobernación de Nariño que se encuentra desconcentrada en ciertos procesos administrativos, operativos y funcionales, en lo que atañe a la prestación del servicio educativo, por ende, procesa su propia información contable de forma separada, la cual se integra posteriormente al nivel central para la preparación y presentación de los estados financieros según lo estipulado en el anexo a la Resolución 385 del 03 de octubre de 2018.

La SED Nariño maneja recursos del Sistema General de Participaciones Sector Educación- Prestación de Servicio, los cuales tienen una destinación específica y son reglamentados por la Ley 715 de 2001 y la Ley 1753 de 2015.

El caso en concreto es sobre las cuentas bancarias de la SED Nariño, en las cuales desde el año 2016 se registraron una serie de Notas Crédito producto de consignaciones de terceros que no han logrado ser identificadas pese a las gestiones realizadas ante las entidades bancarias, por lo tanto, dichas partidas fueron llevadas al pasivo a fin de sanear de forma preliminar la cuenta de bancos, tomando como guía el concepto No. 20182000030361 del 06 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, donde se establece que si después de realizadas las gestiones pertinentes que conduzcan a la identificación del tercero titular de los recursos se debe reconocer un ingreso en la subcuenta 480827

aprovechamientos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, revelando en las notas a los estados financieros, la información pertinente. Surge la siguiente inquietud:

Al reconocer contablemente un ingreso, consecuentemente se debe incorporar dentro del presupuesto de ingresos y gastos de la SED Nariño-Departamento de Nariño, dineros que probablemente tengan una destinación específica y sobre los cuales no se tiene certeza de su origen.

Con base en lo anterior se solicita de manera respetuosa conceptuar sobre los siguientes interrogantes:

1. ¿Qué implicaciones y/o responsabilidades administrativas, disciplinarias, fiscales y penales puede tener la SED Nariño por disponer de dichos recursos?
2. ¿Qué implicaciones y/o responsabilidades administrativas, disciplinarias, fiscales y penales puede tener la SED Nariño por mantener en un pasivo dichas partidas?
3. ¿Aplica algún termino de prescripción que permita incorporar dichos recursos al ingreso y por ende al gasto después de determinado tiempo?
4. ¿Existe y/o se debe aplicar algún tratamiento contable alternativo a estas partidas?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Los numerales 4.1 Características fundamentales y 4.2 Características de mejora correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señalan:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y

aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

Los numerales 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de información del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, estipulan:

“3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas

con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad”

El numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores contenidos en la norma 4. Políticas Contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

La descripción y la dinámica de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

En las conclusiones del concepto 201822000030361 del 6 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, se establece:

“La dinámica de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, los cheques girados y no cobrados o no reclamados, afectarán dicha cuenta con un débito, para lo cual se deberá aumentar el pasivo, dado que esto sigue correspondiendo a una obligación por pagar, por lo cual se afecta mediante un crédito, la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Esta última cuenta, volverá a disminuir en el momento del pago de la deuda.

Ahora bien, respecto a las consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.”

Por último, la entidad mediante correo electrónico del 22 de mayo nos afirma que las consignaciones no identificadas están registradas en partidas conciliatorias desde el año 2012 y que dichas partidas se encuentran registradas en el pasivo. Mediante comunicación telefónica del 24 de mayo del presente año, la doctora Angela María Nuñez Profesional de Apoyo de la Gobernación de Nariño comunicó que la entidad aplicó el concepto 201822000030361 del 6 de junio de 2018 expedido a la Gobernación de Boyacá por parte de la Contaduría General de la Nación en lo referente a las consignaciones sin identificar y que la entidad ha efectuado únicamente el siguiente registro contable:

“Un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En lo concerniente a la pregunta N° 4, frente a la existencia o aplicación de un tratamiento contable alternativo para las consignaciones de terceros pendientes de identificar, debe tenerse en cuenta el numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en especial, lo correspondiente a la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan garantizar de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

De acuerdo con el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, para asesorar en lo referente a la depuración de las partidas sin identificar de la información financiera, se debe tener en cuenta no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros.

Ahora bien, atendiendo al Concepto N° 20182000030361 del 6 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, al determinar que una consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho y en atención a lo señalado en los párrafos anteriores, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Si con posterioridad al reconocimiento del ingreso anteriormente señalado se identifica el tercero titular de los recursos, corresponderá identificar el origen de la operación. Por lo tanto, se debitará la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el registro señalado en el párrafo anterior se realizó en el mismo año en el cual se identificó la transacción, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si la identificación del hecho se lleva a cabo en un periodo posterior al

reconocimiento de tal ingreso, con contrapartida en la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.

Ahora bien, si en lugar del supuesto del párrafo inmediatamente anterior, la identificación del origen del hecho económico se establece que se incurrió en una omisión o existió una malinterpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error, se deberá acreditar el activo o el pasivo afectado, y en contraposición se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, la Secretaría deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos y pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Por otra parte, es importante precisar que los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, so pena de incumplir con los principios de devengo y período contable, así como con las características cualitativas de la información financiera. En consecuencia, es indispensable que se adopten las medidas administrativas necesarias a efectos de evitar que se sigan presentando este tipo de situaciones a futuro.

Respecto a los puntos 1, 2 y 3 de su consulta no son competencia de la CGN, por lo tanto, se le trasladaron a la Contraloría General de la República en lo que concierne a la parte fiscal, a la Procuraduría General de la Nación en lo referente a la parte disciplinaria, a la Fiscalía General de la Nación en lo que concierne a la parte penal y a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en lo correspondiente a la parte presupuestal.

Por medio de este concepto, complementa y adicionalmente se corrige el emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado N° 2018200003061 del 6 de junio de 2018, en el cual se hacía referencia a la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por cuanto de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el código corresponde al 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20192000029071 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registro contable cuando el contratista beneficiario de un pago cede el derecho a un tercero.

Doctor
 LUIS ENRIQUE GAMBOA TRUJILLO
 Contador
 Municipio de Honda Tolima
 Honda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002409-2 del 27 de junio de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

“CUAL ES EL REGISTRO CONTABLE EN LA SUBCUENTA DEL PASIVO DE UNA CESION DE DERECHO DE UN CONTRATO DE OBRA

La anterior consulta es con el fin de poder subsanar un plan de mejoramiento presentado a la Contraloría General de la República en donde nos abrieron un hallazgo presentado ante una suscripción de un contrato de Obra Pública el cual el contratista ordena ceder un pago a un tercero.”

Mediante correo electrónico el consultante aclara que su inquietud se refiere al registro contable en la cuenta del pasivo de una cesión de pago que hace un contratista con destino a un tercero.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (Subrayado fuera de texto)

El citado marco conceptual define los pasivos, así

“6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, en el Capítulo II Pasivos, define las cuentas por pagar así:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

8. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el Municipio debió reconocer el pasivo a favor del contratista el momento en el cual surge la obligación de pago a favor del contratista de acuerdo con lo señalado en el respectivo contrato, en concordancia con el principio de Devengo y la definición de los Pasivos de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Para el efecto debió registrar un débito en la subcuenta que identifique la naturaleza del bien adquirido, o del gasto por el servicio recibido, con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES,

sin detrimento del registro de las retenciones y descuentos que procedan.

Si el contratista cede sus derechos a favor de un tercero, se cancelará la obligación con el contratista y se reconocerá a nombre del nuevo titular del derecho, siempre que se acredite y formalice debidamente el cambio del titular. Para el efecto se utilizará la misma subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el respectivo giro a nombre del nuevo beneficiario, pero con el nuevo tercero, toda vez que para la Entidad, el concepto de la obligación sigue siendo el mismo que se originó con la ejecución del contrato de obra.

CONCEPTO No. 20192000039991 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Patrimonio Ingresos Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de proceso ejecutivo en contra de la entidad y del remate judicial de un bien inmueble.

Doctora
YURI BEATRIZ BENAVIDES CORAL
Contadora
Municipio Santiago Putumayo
Santiago

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° [2019550002934-2](#) del 21 de agosto de 2019 en la cual consulta lo siguiente:

“El municipio de Santiago mediante auto de aprobación de remate del proceso ejecutivo 867493189001-00043, de fecha 7 de noviembre del 2018 fue rematado el bien inmueble Casasola ubicada en la zona urbana del municipio y resolvió ADJUDICAR al demandante el inmueble objeto de remate, por cuenta de su crédito que hasta el momento asciende a la suma de \$132.041.908.”

Indica los siguientes datos

Valor de la demanda fue por \$132.041.908
Valor del inmueble en contabilidad: 69.028.900
Valor establecido del remate del inmueble \$117.000.000
Diferencia \$15.041.908
Valor de agencias en derecho \$2.495.735

Consulta

1. ¿Cómo contabilizar la demanda
2. ¿Cómo contabilizar la diferencia entre el valor en libros y el valor del remate?

3. ¿Cómo dar de baja el bien entregado como parte de pago
4. ¿Cómo contabilizar el valor de las agencias en derecho
5. ¿Cómo contabilizar las costas del proceso?”

Mediante correo electrónico la consultante aclaró que el Municipio no ha reconocido la obligación y que la misma corresponde a años anteriores, y que quedará un saldo a cargo del Municipio \$ 15.041.908.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de gobierno incorpora el principio contable del Devengo, el cual se define así: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral, los numerales 6.1.2 y 6.2.2, establecen:

6.1.2. Pasivos Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

(...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, el párrafo 1 del numeral 3.1. de la Norma de Cuentas por Pagar, establece lo siguiente: “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017 de la CGN, dispone lo siguiente:

“Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, se señala:

“2460-CRÉDITOS JUDICIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2- El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.

2- El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.

3- El valor reclasificado desde las provisiones por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.” (Subrayado fuera del texto)

4808-INGRESOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Esta cuenta contiene la subcuenta 480805 Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas a continuación se resuelven cada uno de los interrogantes:

9. Contabilización de la demanda

Tratándose de los procesos ejecutivos tenemos que, se parte de la existencia de una obligación insatisfecha por parte del Municipio, que consta en un título ejecutivo, lo que quiere decir que la obligación es clara, expresa y exigible. En este tipo de procesos no se discute de ninguna manera la existencia de la obligación, sino el cumplimiento de la misma, razón por la cual no habrá lugar al reconocimiento del valor de la demanda sino de la obligación originalmente adquirida, lo cual debió haberse hecho en el momento en que esta se hizo exigible, de conformidad con el principio de devengo dispuesto en el Marco Conceptual para entidades de gobierno.

Del contexto expuesto en la consulta se desprende que el Municipio no reconoció previamente dicha obligación en su contabilidad, y que la misma se originó en periodos anteriores. Por esta razón deberá atender a la norma de Corrección de errores de ejercicios anteriores del numeral 4.3. del capítulo VI de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, para entidades de gobierno, reconociendo la cuenta por pagar por el valor del documento que presta mérito ejecutivo con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

2) ¿Cómo contabilizar la diferencia entre el valor en libros y el valor del remate”, y

3) Cómo dar de baja el bien entregado como parte de pago?.

Para el efecto, el Municipio debe abonar al monto de la obligación el valor asignado al inmueble en el proceso de remate, es decir \$117.000.000, mediante un débito a la respectiva cuenta por pagar. El registro crédito corresponde a la baja del activo por su valor en libros. Para el efecto debe disminuir el monto de la depreciación acumulada y acreditar la subcuenta y cuenta del activo que identifique el bien rematado, por su valor del costo registrado en la contabilidad.

Respecto de la diferencia, teniendo en cuenta que de conformidad con el contexto de la consulta, el valor abonado a la obligación (valor asignado al bien en el proceso de remate) es mayor que el valor en libros del activo, esta diferencia constituye un ingreso que debe registrarse mediante un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

4. ¿Cómo contabilizar el valor de las agencias en derecho?

5. ¿Cómo contabilizar las costas del proceso?

El Municipio debe efectuar el reconocimiento de las obligaciones por el valor de las agencias en derecho y de las costas del proceso, mediante un débito en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 51111-GENERALES con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CREDITOS JUDICIALES, bajo el entendido que las agencias en derecho hacen parte de las costas judiciales.

CONCEPTO No. 20192000044201 DEL 05-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos de la estampilla Procultura destinados a la seguridad social del creador y gestor cultural y que son entregados a Colpensiones.

Doctora
MARTHA INÉS SANCHEZ BELTRÁN
Contador
Alcaldía Municipal de La Calera
La Calera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500026902 del 26 de julio de 2019, mediante la cual solicita conocer el registro contable que debe efectuar la Alcaldía Municipal de La Calera frente a la entrega de los recursos de la estampilla Procultura a Colpensiones, dado lo estipulado en el Decreto 2012 de 2017 “que define la destinación de los recursos de la estampilla pro-cultura para seguridad social del creador y gestor cultural”.

La entidad realizó el registro contable afectando las subcuentacuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423 y 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 38 de la Ley 397 de 1997, modificado por la Ley 666 de 2001, y el Artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por la Ley 666 de 2001, señalan lo siguiente.

“ARTICULO 38. ESTAMPILLA PROCULTURA. Autorízase a las asambleas departamentales, a los concejos distritales y a los concejos municipales para que ordenen la emisión de una estampilla "Procultura" cuyos recursos serán administrados por el respectivo ente

territorial, al que le corresponda, el fomento y el estímulo de la cultura, con destino a proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura.

ARTÍCULO 38-1. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará para:

1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de que trata el artículo [18](#) de la Ley 397 de 1997.
2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales, participar en la dotación de los diferentes centros y casas culturales y, en general propiciar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.
3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y del gestor cultural.
4. Un diez por ciento (10%) para seguridad social del creador y del gestor cultural.
5. Apoyar los diferentes programas de expresión cultural y artística, así como fomentar y difundir las artes en todas sus expresiones y las demás manifestaciones simbólicas expresivas de que trata el artículo [17](#) de la Ley 397 de 1997.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2012 de 2017 "Por el cual se adiciona un Capítulo al Título 13 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1833 de 2016, a efectos de reglamentar el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, y se dictan otras disposiciones", menciona lo siguiente en su Artículo 1:

“ARTÍCULO 1. Adición de un capítulo al Decreto 1833 de 2016 por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones. Adiciónese un capítulo al título 13 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1833 de 2016 por el cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones, con el siguiente texto:

CAPÍTULO 13

OPERATIVIDAD DE LOS RECURSOS RECAUDADOS EN VIRTUD DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 38-1 DE LA LEY 397 DE 1997, ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY 666 DE 2001

ARTÍCULO 2.2.13.13.1. Objeto. El presente decreto tiene por objeto establecer el uso de los recursos recaudados en virtud del numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 y las condiciones para el acceso de los creadores y gestores culturales al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS.

ARTÍCULO 2.2.13.13.2. *Uso de los recursos.* Los recursos de que trata el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 se podrán destinar a los siguientes usos:

1. Financiación de una anualidad vitalicia del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos -BEPS.
2. Financiación de aportes al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos- BEPS.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución 460 de 2018 emitida por el municipio de La Calera “Por medio del cual se autoriza y ordena el pago de la Estampilla Procultura en cumplimiento del Decreto 2012 de 2017”, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Realizar el traslado de recursos por la suma de CIENTO OCHENTA MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS M/CTE (\$180.833.251.00) que se transferirán a la Administradora Colombiana de Pensiones Colpensiones, por concepto de aportes a las cuentas individuales de los ciudadanos vinculados al programa BEPS que acreditaron la calidad de Gestores o Creadores Culturales.

EL Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.”

5111-GENERALES: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la normativa legal señala que el propósito de la estampilla Procultura es apoyar el fomento y estímulo de la cultura, y que el 10% de los recursos recaudados por concepto de esta deberán ser destinados para la seguridad social de los creadores y gestores culturales, entonces, una vez el municipio de La Calera tenga la obligación de entregar los recursos a Colpensiones, bien sea para financiación de una anualidad vitalicia o para financiación de aportes de dichos gestores y creadores culturales,

deberá reconocer un gasto por transferencia en la subcuenta 511190-Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida reconocer una transferencia por pagar en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR; lo anterior debido a que la destinación de los recursos de la estampilla Procultura apuntan al cumplimiento de uno de los objetivos misionales de las entidades territoriales, cual es el promover el desarrollo cultural. De ser necesario, a nivel de auxiliares se podrán efectuar las desagregaciones que la entidad estime pertinente para identificar apropiada y separadamente este tipo de erogaciones.

Cuando el Municipio transfiera los recursos antes mencionados a Colpensiones para los beneficiarios respectivos, deberá debitar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y reconocer la salida del efectivo o equivalentes al efectivo, acreditando la subcuenta y cuenta correspondientes.

CONCEPTO No. 20192000053481 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Momento en el que se deben registrar y reconocer las cuentas por pagar, cuando no existe soporte representado en cuenta de cobro o factura

Doctora
LUCERO MASMELA CASTELLANOS
Contratista Control Interno
Catastro Bogotá
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002897-2, el día 16 de agosto de 2019, mediante la cual señala que el actual contador no contabiliza los gastos en el mes en el que se causan, dado que no tiene los soportes correspondientes. Al respecto, se consulta si es posible realizar el registro en el mes en que el gasto se generó, creando una cuenta por pagar y amortizando el gasto mensualmente, teniendo en cuenta el contrato.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

(...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Cuentas por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

La descripción y dinámica de la cuenta 1905-ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a las Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.”

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y transversal a los marcos normativos, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que bajo los principios de esencia sobre forma y devengo, establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y la forma legal que representa el hecho.

En este sentido, para los hechos económicos descritos en su consulta, es pertinente atender a las definiciones de activos, pasivos y gastos. Los activos se reconocen cuando se controlen los recursos que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Los pasivos serán objeto de reconocimiento cuando la obligación presente que haya surgido de un evento pasado y que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de esta pueda medirse de forma fiable.

Igualmente, teniendo en cuenta que los gastos son aquellos decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio que se relacionan con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando puedan medirse con

fiabilidad, implica que su reconocimiento ocurre de manera simultánea con el aumento en los pasivos o disminución en los activos.

En este sentido, se deberá realizar el reconocimiento de las cuentas por pagar cuando se constituya la obligación producto de la adquisición de bienes y/o servicios. La inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura, no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, sino que define el momento en que se debe realizar el pago.

Cuando se trata de contratos por prestación de servicios donde la entidad actúa como contratante, el reconocimiento de la cuenta por pagar atenderá al principio de devengo, por lo tanto, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega o cualquier otro documentos que lo soporte, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del bien o servicio recibido, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, si dentro de las condiciones contractuales se estipularon anticipos o pagos por anticipado, la entidad reconocerá la salida de recursos mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la ejecución del contrato, se reconocerá la amortización de los anticipos o pagos anticipados de acuerdo con la naturaleza del servicio recibido, mediante un débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según concierna a la forma de pago pactada en el contrato.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019
20192000002301 del 30-01-2019
20192000012451 del 01-04-2019

20192000016871 del 09-05-2019
20192000021391 del 16-05-2019
20192000023851 del 06-06-2019
20192300016601 del 18-06-2019
20192000029391 del 16-07-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192300027171 del 19-07-2019
20192000011863 del 22-08-2019
20192000036081 del 20-08-2019
20192000044151 del 04-09-2019
20192000053421 del 19-09-2019

1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO N° 2019200000271 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Plan de activos para beneficios posempleo.

Doctora
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)
Avenida calle 26 N° 69B -45, piso 2
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550005024-2, del 17 de diciembre de 2018, en la cual solicita la revisión del concepto N°. 20182000034821, del 12 de julio de 2018, con base en a la decisión tomada en mesa de trabajo realizada el pasado 26 de octubre, en la cual participaron la Superintendencia Financiera de Colombia y la Subcontaduría de Centralización de la Información, en la cual se concluyó que: “el pasivo estimado que debe constituir la SFC en la fecha de transición, corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial informado por la UGPP y el valor consignado en el Tesoro Nacional, Por su parte, la UGPP debe distribuir el valor reconocido como Plan de Activos de Beneficios Posempleo, en la fecha de transición en dos componentes, los valores que corresponden a la SFC y los recursos que están en administración en el Tesoro Nacional...”

El concepto N° 20182000034821 del 12 de julio de 2018, estableció lo siguiente:

1. Que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales-UGPP debe reconocer los cálculos actuariales de CAJANAL y CAPRESUB como un pasivo por Beneficios Posempleo-Pensiones afectando el Patrimonio de la Unidad a través de la cuenta de Impactos por la transición al nuevo marco normativo, en el entendido de la CGN que la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) trasladó los recursos de las reservas pensionales.

2. Que la UGPP debe reconocer como Plan de activos de beneficios posempleo los recursos que, en cumplimiento del artículo 3° del Decreto 1212 de 2014, haya trasladado la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC al FOPEP para el pago de las mesadas pensionales de la liquidada CAPRESUB y que cuando dichos recursos se ejecuten disminuirá el activo y el pasivo por beneficios posempleo pensiones.

3. Que conforme al artículo 2° del citado decreto, la UGPP debe reconocer un derecho a cobrar a la SFC como parte del Plan de activos de beneficios posempleo, por los recursos para respaldar el pago de la nómina de pensionados de CAPRESUB a medida que se liquiden las mesadas, el cual hará parte del plan de activos destinados a financiar el pasivo pensional asumido y que la SFC, por su parte, debe reconocer una provisión que indique la obligación que tiene de financiar las obligaciones pensionales de CAPRESUB. Tanto el valor de la provisión como el derecho a cobrar se medirán con base en el cálculo actuarial.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 5° del Decreto 3056 de 2013 establece: “Reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”

El artículo 1° del Decreto 2713 de 2014 establece lo siguiente: “Traslado de Reservas. Modifíquese el artículo 3° del Decreto 1212 de 2014, el cual quedará así:

"Artículo 3. Traslado de reservas. La Superintendencia Financiera de Colombia trasladará a más tardar el 31 de diciembre de 2014, los recursos líquidos de las reservas pensionales constituidas por la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria -CAPRESUB, que tenga a la fecha de traslado en su poder al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales para el pago de los correspondientes bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

Los recursos representados en títulos valores se trasladarán a precios de mercado valorados conforme con el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación.

Los activos diferentes de los recursos líquidos, serán administrados por la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) y una vez se consiga su liquidez serán trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales.

Parágrafo 1°. La Superintendencia Financiera de Colombia deberá seguir recaudando el valor de las cuotas de fiscalización que ha venido cobrando con el fin de obtener la financiación total del pasivo pensional.

Parágrafo 2°. En caso de establecerse, de conformidad con el cálculo actuarial aprobado, que los recursos trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-Cuenta Fondo de Reservas para Bonos Pensionales, exceden el valor de la obligación por bonos pensionales, dicho excedente será trasladado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional -Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP, para el pago de las mesadas pensionales. En todo caso la financiación para el pago de las pensiones continuará realizándose en los términos del artículo 2 del presente decreto.”

Por otra parte, la UGPP manifiesta que no tiene evidencia de que la Superintendencia Financiera de Colombia, a la fecha, haya trasladado recursos líquidos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DCPTN)-Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP, para el pago de las mesadas pensionales de CAPRESUB, de tal manera que no tiene soporte para el reconocimiento de un plan de activos de beneficios posempleo que sustente el cálculo actuarial de la nómina de pensionados.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriores, la CGN no estima pertinente modificar el concepto N° 20182000034821 del 12 de julio de 2018, dado que lo allí expresado sigue siendo válido para que, tanto la UGPP como la SFC, efectúen los registros contables correspondientes.

Sin embargo, para dar mayor claridad a los registros contables que deben efectuarse por parte de las entidades involucradas, se procede a dar alcance al mencionado concepto, aclarando que la UGPP debe reconocer como plan de activos para beneficios posempleo dos componentes.

1. Las reservas liquidas para el pago de pensiones que la SFC haya trasladado a la Dirección del Tesoro Nacional y Crédito Público-Fondo de Pensiones Públicas del Ministerio de Hacienda (FOPEP).

Corresponde a la SFC informar a la UGPP si, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 3º del Decreto 1212 de 2014, modificado por el artículo 1º del Decreto 2713 de 2014, ha trasladado recursos al FOPEP para el pago de la nómina de pensiones de la liquidada CAPRESUB. Si se han traslado recursos, estos deben ser informados por la DGCPTN como una operación recíproca con la UGPP (recursos en administración).

2. Los derechos por cobrar a la SFC por los recursos para respaldar el pago de nómina de pensionados de CAPRESUB.

Este valor corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial del pasivo por la nómina de pensiones de CAPRESUB efectuado por la UGPP y el valor de las reservas trasladadas por la SFC al FOPEP. Por su parte la SFC debe reconocer como provisión por obligaciones pensionales este mismo valor, por lo que es deber de la UGPP y la SFC, efectuar las conciliaciones respectivas con el propósito de mantener la reciprocidad de estos valores.

CONCEPTO N° 20192000002851 DEL 05-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Propiedades, planta y equipo Recursos entregados en Administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable reserva financiera actuarial Costos de construcción y depreciación Movilización de inmuebles a CISA.

Doctor

JORGE ALBERTO MORENO VILLAREAL

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005114-2, del 26 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a los siguientes temas:

Caso 1. Tratamiento contable reserva financiera actuarial.

Antecedentes

Una vez concluido el plazo para la liquidación del INURBE, los bienes, derechos y obligaciones pasaron al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio. Entre las obligaciones adjudicadas se encuentran expedientes pensionales para su respectiva administración y atención, más puntualmente cuotas o partes pensionales. En el mismo sentido se recibió como activo, una reserva financiera con el propósito de cubrir dichos pasivos pensionales cuando a ello hubiera lugar la cual se encuentra registrada en la contabilidad del Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio en la cuenta 190402-Recursos entregados en Administración- Plan de Activos para beneficios Pos empleo. Esta reserva se encuentra en administración por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y registrada contablemente en dicha entidad en la cuenta 290201-Recursos recibidos en administración.

Por otra parte, en el presupuesto asignado al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio, se encuentra un rubro presupuestal específico para el pago de las obligaciones pensionales a cargo. Con los recursos asignados bajo este rubro, es que en la actualidad se han estado atendiendo dichos pasivos.

En reunión realizada el día miércoles 12 de diciembre de 2018, para tratar temas contables y operaciones recíprocas, entre la Contaduría General de la Nación (CGN), el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el contador de ésta última entidad propuso que debería hacerse un cruce de cuentas entre los valores que se han asignado presupuestalmente y se han utilizado para el pago de las obligaciones contra el monto que se encuentra como reserva en administración.

Mediante comunicación emitida por ustedes con Radicado CGN N° 20183000028841 de fecha 24 de mayo de 2018, se estableció que los ingresos, gastos y costos que reconocen las entidades del gobierno para personas naturales, como por ejemplo las pensiones, no deben considerarse operaciones recíprocas y sus cuentas respectivas no se incluyen en las reglas de eliminación definidas por la CGN.

Consulta: De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y con el fin de tener la claridad para dar el tratamiento contable adecuado y definir de la política y los procedimientos internos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿Cuál sería la dinámica contable en los Ministerios en caso de que se deba aplicar el tratamiento propuesto de cruce de cuentas?
2. Si el tratamiento propuesto relacionado con cruce de cuentas no es el adecuado ¿Cuál sería el tratamiento apropiado en los Ministerios para la atención de este hecho económico?
3. ¿Debería ser actualizada y ajustada la reserva financiera, en la misma proporción que se actualizan los pasivos y contingencias pensionales?
4. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar por los Ministerios, en el entendido que los beneficios a empleados no son considerados operaciones recíprocas y por ende no son objeto de eliminación de informes consolidados? Lo anterior teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda utiliza una cuenta que es recíproca y objeto de eliminación para consolidación.

Caso 2. Costos de construcción.

Antecedentes

El Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio adquirió bienes inmuebles (edificio y lote) con la intención de convertirlos en su sede administrativa. Para cumplir el propósito establecido, el edificio requiere la realización de obras civiles para hacerle las adecuaciones necesarias y dejarlo en las condiciones previstas por la administración para su uso.

Consulta: De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y con el fin de tener la claridad para dar el tratamiento contable adecuado y definir de la política y los procedimientos internos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿El costo del edificio, debe ser considerado como un costo de construcción junto con los incurridos en las adecuaciones y reconocido en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO hasta que el bien quede en las condiciones previstas por la administración?
2. ¿El costo del edificio pudiera reconocerse como activo en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, sin que se encuentre en las condiciones previstas por la administración?
3. ¿Cuál sería el tratamiento adecuado para el manejo de este hecho económico? ¿Cuáles cuentas contables se utilizarían?
4. Para cuándo un activo se encuentre en uso y se requiera realizar sobre éste adiciones o mejoras relevantes, que signifiquen dejar de usar el bien o una parte del mismo, ¿Debe seguirse depreciando?

Caso 3. Tratamiento contable bienes en administración.

Antecedentes

De acuerdo con la liquidación de las extintas entidades ICT-INURBE, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio recibió jurídica y materialmente bienes, derechos y obligaciones. Los bienes inmuebles recibidos fueron incorporados como elementos de Propiedades, Planta y Equipo bajo el marco precedente. Los bienes inmuebles entregados a Central de Inversiones SA. se encontraban reconocidos en la cuenta de OTROS ACTIVOS (19) en el marco precedente y bajo los lineamientos del nuevo marco y más específicamente de la Resolución 469 de 2016 se procedió a hacer la reclasificación al Grupo de Propiedades, Planta y Equipo (16).

Haciendo análisis de los requerimientos del nuevo marco en la etapa en la cual nos encontramos de convergencia, se observó que sería acertado hacer la reclasificación de dichos bienes al grupo contable de Inventarios (15) ya que por la naturaleza de dichos bienes cumplirían con las exigencias específicas para dicha cuenta. Lo anterior quedó

confirmado en el concepto emitido por ustedes Radicado CGN N° 20182000031051 de fecha 7 de junio de 2018, donde dan respuesta a algunas inquietudes realizadas por nosotros correspondientes a temas de medición y donde estipulan el reconocimiento de estos bienes como Inventarios.

Consulta: Siendo un caso atípico el presentado en el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio, donde se requiere constantemente la incorporación a los estados financieros de bienes saneados y que no serán usados para fines administrativos ni para la prestación de servicios, nos permitimos realizar las siguientes preguntas, con el propósito de definir el tratamiento contable adecuado.

1. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar para los bienes (terrenos hasta el momento) que se entregan en calidad de administración a Central de Inversiones SA., toda vez que estos se incorporarían inicialmente como inventarios? El procedimiento estipulado en la Resolución 469 de 2016 no lo especifica.
2. En análisis realizados de manera interna se tiene contemplado la posibilidad de uso de la cuenta 153090 Otros inventarios en poder de terceros ¿Es procedente la utilización de esta cuenta para los bienes entregados a Central de Inversiones SA. en administración?
3. ¿Hay alguna modificación o actualización realizada por ustedes a la Resolución 469 de 2016?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES GENERALES

La CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 y sus modificaciones incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El artículo 2 de dicha resolución estableció que “El Marco normativo para Entidades de Gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las Entidades de Gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

CONSIDERACIONES PARA EL CASO 1

El Artículo 11 del Decreto 554 de 2003 por el cual se suprime el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, y se ordena su liquidación, estableció que:

“Artículo 11. Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez concluido el plazo para la liquidación del Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación, los bienes, derechos y obligaciones pasarán a la Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-ley 254 de 2000” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.4 Beneficios posemplo, lo siguiente:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posemplo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posemplo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad

consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y

pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los procedimientos contables del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, la Resolución 386 de 2018 incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la descripción y dinámica de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, señala lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la entidad.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo, tales como pensiones a cargo de la entidad, seguros de vida, asistencia médica y cobertura educativa, entre otros.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos.
- 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado”.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO señala que “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.”

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO establece que “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo”.

CONSIDERACIONES PARA EL CASO 2

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo

originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, señala que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 1640-EDIFICACIONES establece que “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera del texto).

CONSIDERACIONES PARA EL CASO 3

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 469 de 2016, estableció en el numeral 2 relacionado con la movilización de inmuebles, lo siguiente:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad

de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente

2.1.1. Transferencia de inmuebles a CISA

2.1.1.1. Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles

La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

CASO 1

1. ¿Cuál sería la dinámica contable en los Ministerios en caso de que se deba aplicar el tratamiento propuesto de cruce de cuentas?
2. Si el tratamiento propuesto relacionado con cruce de cuentas no es el adecuado ¿Cuál sería el tratamiento apropiado en los Ministerios para la atención de este hecho económico?
4. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar por los Ministerios, en el entendido que los beneficios a empleados no son considerados operaciones recíprocas y por ende no son objeto de eliminación de informes consolidados? Lo anterior teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda utiliza una cuenta que es recíproca y objeto de eliminación para consolidación.

En primer lugar, es importante señalar que, para el caso del cruce de cuentas planteado en la reunión realizada el 12 de diciembre de 2018, corresponderá al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio definir conjuntamente con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, si los recursos de la reserva financiera actuarial pueden ser objeto de cruces de cuentas, toda vez que la CGN no es competente para pronunciarse sobre aspectos de la gestión administrativa y financiera de los sujetos regulados.

Para lo anterior, se debe tener en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en la Norma para beneficios a empleados, que los recursos destinados para cubrir las obligaciones beneficios posempleo se deberán destinar únicamente para dicho propósito y

adicionalmente, los Ministerios deberán evaluar las implicaciones presupuestales y operacionales que el cruce de cuentas pueda llegar a tener.

Si los Ministerios acuerdan que es viable hacer el cruce de cuentas entre los pagos realizados para cubrir obligaciones pensionales con recursos del Presupuesto General de la Nación y el valor de la reserva financiera, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio debitará la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Posteriormente, si el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio y el Ministerio de Hacienda acuerdan que a futuro los pagos de las obligaciones pensionales se realizarán con los recursos de la reserva financiera actuarial, el Ministerio de Vivienda debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda registrará la transacción debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

En cuanto a la DGCPTN, con el giro de los recursos debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por último, si los Ministerios determinan que no es viable realizar el cruce de cuentas, no deberá realizar ningún registro contable diferente de lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados, en particular con lo señalado sobre beneficios posempleo.

3. ¿Debería ser actualizada y ajustada la reserva financiera, en la misma proporción que se actualizan los pasivos y contingencias pensionales?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados, los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de

acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

Adicionalmente, establece que las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

En cuanto a los activos, la Norma establece que la entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Dado lo anterior, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio deberá registrar las actualizaciones de la reserva financiera actuarial con base en la información suministrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera independiente de las actualizaciones realizadas al cálculo actuarial, lo anterior, teniendo en cuenta que la Norma de beneficios a los empleados establece una medición específica para los pasivos derivados de las obligaciones posempleo, así como para los activos que hacen parte del plan de beneficios.

CASO 2

1. ¿El costo del edificio, debe ser considerado como un costo de construcción junto con los incurridos en las adecuaciones y reconocido en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO hasta que el bien quede en las condiciones previstas por la administración?
2. ¿El costo del edificio pudiera reconocerse como activo en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, sin que se encuentre en las condiciones previstas por la administración?
3. ¿Cuál sería el tratamiento adecuado para el manejo de este hecho económico? ¿Cuáles cuentas contables se utilizarían?

De acuerdo con la Norma de propiedades planta y equipo, estas se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio compró el edificio y lo está adecuando para su uso, registrará dicha la compra del edificio y las erogaciones realizadas para la realización de las adecuaciones necesarias para la puesta en uso debitando la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Tomando en cuenta que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio adquirió una edificación construida, se debe resaltar que en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se registrará el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción, razón por la cual no es procedente la utilización de dicha cuenta para el caso planteado.

4. Para cuándo un activo se encuentre en uso y se requiera realizar sobre éste adiciones o mejoras relevantes, que signifiquen dejar de usar el bien o una parte del mismo, ¿Debe seguirse depreciando?

De acuerdo con el numeral 10.3 de medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, la depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros.

Adicionalmente, señala que la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Se debe tener en cuenta que las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

CASO 3

1. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar para los bienes (terrenos hasta el momento) que se entregan en calidad de administración a Central de Inversiones SA., toda vez que estos se incorporarían inicialmente como inventarios? El procedimiento estipulado en la Resolución 469 de 2016 no lo especifica.

2. En análisis realizados de manera interna se tiene contemplado la posibilidad de uso de la cuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros ¿Es procedente la utilización de esta cuenta para los bienes entregados a Central de Inversiones SA. en administración?

Para el caso de los terrenos que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio entregó a la Central de Inversiones S.A. (CISA) en administración, se deberá seguir lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 469 de 2016, en el que se establece que la entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

Dado lo anterior, y teniendo en cuenta que el Ministerio ha identificado que los terrenos serán reconocidos como inventarios, los registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y aplicará lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

Por su parte, CISA realizará el registro en cuenta de orden, debitando la subcuenta 991511-Movilización de activos de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930202-Inmuebles para reasignar a otras entidades públicas o en la subcuenta 930203-Inmuebles para comercializar de la cuenta 9302-MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.

3. ¿Hay alguna modificación o actualización realizada por ustedes a la Resolución 469 de 2016?

En cuanto a la Resolución 469 de 2016, la CGN no ha realizado modificaciones ni ajustes al Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos.

CONCEPTO N° 20192000003001 DEL 07-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Plan de activos para beneficios posempleo Beneficios posempleo Provisiones
	SUBTEMAS	Pasivo pensional y concurrencia de la Nación en el pago de pensiones del sector educación Bonos pensionales Indemnizaciones sustitutivas Devolución de aportes.

Doctora
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN
Jefe División Nacional de Gestión Contable
Universidad Nacional de Colombia (UNAL)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°2018550005107-2, del 24 de diciembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

1. ¿Se encuentra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el deber de reconocer contablemente una obligación por concurrencia a favor de la Universidad, con independencia de la no suscripción del contrato de concurrencia? En caso de ser negativa la respuesta, ¿se asume que la Universidad tampoco debería reconocer la totalidad del pasivo pensional? Lo anterior, frente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a la ley de concurrencia y a la realidad económica en la cual la Nación ha pagado y sigue pagando el pasivo pensional de la Universidad.
2. El reconocimiento contable realizado por la Universidad en aplicación del Instructivo 002 del 2015, mediante el cual ajustó los saldos de las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES contra la cuenta de Patrimonio, Impactos por transición al Nuevo marco Normativo, sin efectuar el reconocimiento de una cuenta por cobrar por concurrencia en el pago de pensiones a la Nación, ¿se ajusta a dicha normativa?
3. ¿El giro mensual de recursos para el pago de pensiones realizado por el Ministerio de Educación Nacional se debe realizar en la subcuenta 442801-Otras transferencias?

4. ¿Cuáles son los reconocimientos contables que debe realizar la Universidad por concepto de bonos pensionales bajo la Resolución 533 y sus modificaciones? Lo anterior, teniendo en cuenta que a la fecha la Universidad reconoce el valor del cálculo actuarial por Bonos Pensionales en las cuentas de orden 93120201-Liquidación Provisional de Bonos Pensionales, y una vez se reconoce el Bono pensional, se causa a la cuenta 31510101-Ganancias o pérdidas actuales por planes de beneficios posempleo.

5. ¿Cuál es el reconocimiento contable que debe hacer la Universidad para registrar las devoluciones de aportes establecidas en la Ley 549 de 1999 y las indemnizaciones sustitutivas consagradas en la Ley 100 de 1993?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Preguntas 1, 2 y 3: Pasivos pensionales de la Universidad y concurrencia de la Nación para el pago

Los artículos 1º, 3º y 4º de la ley 1371 de 2009 establecen:

“Artículo 1º. Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

(...)

Artículo 3º. Financiación del Pasivo. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base.

Adicionalmente el Fondo tendrá como fuentes de recursos las cuotas partes pensionales cobradas, los aportes que por ley deban devolver los empleadores o administradoras de pensiones a nombre de los pensionados de las universidades a las que se refiere esta ley y cotizaciones provenientes de la respectiva universidad de quienes al 1° de abril de 1994 tenían la condición de afiliados a sus cajas de previsión hasta el cierre o liquidación de la respectiva caja. También formarán parte del fondo las reservas que fueron acumuladas en el ejercicio de la administración del régimen de las cajas con o sin personería jurídica.

Artículo 4°. Pasivo Pensional. Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1° de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas.

Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”

En relación con las características cualitativas de la información financiera, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece que “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos (...)”. Por su parte, el numeral 4.1.2 señala que “Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo”.

De otra parte, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso

que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo (...). (Subrayado fuera de texto)”

Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán: a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; y b) Otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado”.
(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que

incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación”.

De otra parte, en relación con los beneficios posempleo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“(…) Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio. (…)

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente (…).

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (…)

- c) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (…)
- f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (…). Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados”.

De otra parte, en relación con las provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“(…) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”

Adicionalmente, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018, por la cual se redefine la utilización de la cuenta 3145-Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación para Entidades de Gobierno durante el año 2018 y el reporte de las categorías Estado de Situación Financiera de Apertura e Información Contable Pública-Convergencia y se deja sin efectos la carta Circular 002 de 2018, señala: “En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable”.

A su vez, el parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 indica: “Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros”.

Pregunta 4. Bonos pensionales

Con relación a los bonos pensionales, el artículo 14 del Decreto 1299 de 1994, señala que “los bonos pensionales serán expedidos por la última entidad pagadora de pensiones a la cual haya pertenecido el afiliado antes de la selección o traslado al régimen de ahorro individual, siempre y cuando el tiempo de cotización o de servicios continuo o discontinuo, haya sido igual o mayor a cinco (5) años.

Cuando el tiempo de cotización o de servicios en la última entidad pagadora de pensiones, sea inferior a cinco (5) años, el bono pensional será expedido por la entidad pagadora de pensiones en la cual el afiliado haya efectuado el mayor número de aportes o haya cumplido el mayor tiempo de servicio.

Cuando el tiempo de cotización o de servicios en dos o más entidades fuere igual, el bono pensional será expedido por la última Entidad de éstas a la cual se prestó servicios”.

De otro lado, la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “Representa el valor de la liquidación provisional de los bonos pensionales, que realizan las entidades que tengan a su cargo la obligación de emitir bonos pensionales”.

La citada cuenta se acredita con “1- El valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales. 2- El mayor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales.” y se debita con “1- El menor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales. 2- El valor del saldo de la liquidación provisional cuando se emite el bono pensional”.

Por su parte, la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “Representa el valor de los bonos pensionales emitidos.”.

La citada cuenta se acredita con “1-El valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El mayor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos” y se debita con “1- El menor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El valor de los bonos pensionales pagados. 3- El valor de los bonos pensionales anulados”.

Pregunta 5. Indemnizaciones sustitutivas y devolución de aportes

Con relación a las indemnizaciones sustitutivas, la Ley 100 de 1993, señala:

“ARTÍCULO 37. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Vejez. Las personas que habiendo cumplido la edad para obtener la pensión de vejez no hayan cotizado el mínimo de semanas exigidas, y declaren su imposibilidad de continuar cotizando, tendrán derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a un salario base de liquidación promedio semanal multiplicado por el número de semanas cotizadas; al resultado así obtenido se le aplica el promedio ponderado de los porcentajes sobre los cuales haya cotizado el afiliado.

(...)

ARTÍCULO 45. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Invalidez. El afiliado que al momento de invalidarse no hubiere reunido los requisitos exigidos para la pensión de invalidez, tendrá derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a la que le hubiere correspondido en el caso de la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez, prevista en el artículo 37 de la presente Ley.

(...)

ARTÍCULO 49. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Sobrevivientes. Los miembros del grupo familiar del afiliado que al momento de su muerte no hubiese reunido los requisitos exigidos para la pensión de sobrevivientes, tendrán derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a la que le hubiera correspondido en el caso de la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez, prevista en el artículo 37 de la presente Ley”.

De otra parte, la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad”.

La citada cuenta se acredita con “1-El valor de las obligaciones pensionales asumidas (...)” y se debita con “(...) 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas (...)”.

Finalmente, en relación con la devolución de aportes, el artículo 2 del Decreto 2527 de 2000, por medio del cual se reglamentan los artículos 36 y 52 de la Ley 100 de 1993, parcialmente el artículo 17 de la Ley 549 de 1999 y se dictan otras disposiciones, señala: “De conformidad con el artículo 17 de la Ley 549 de 1999 todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los cotizados al ISS serán utilizados para financiar la pensión. Cuando algún tiempo no se tome en cuenta para el reconocimiento de la pensión, y por ello no se incluya en el cálculo del bono pensional o no proceda la expedición de bono o cuota parte, la caja, fondo o entidad pública que deba hacer el reconocimiento de la pensión, según el artículo anterior, solicitará a las administradoras o entidades de los tiempos cotizados o servidos que no se tienen en cuenta para el reconocimiento de la pensión, el traslado del valor de las cotizaciones para la pensión de vejez y de la información que posea(n) sobre el trabajador, incluyendo su historial laboral. Dicho traslado se deberá efectuar dentro de los dos (2) meses siguientes al recibo de la solicitud”.

CONCLUSIONES

Preguntas 1, 2 y 3. Pasivos pensionales de la Universidad y concurrencia de la Nación para el pago

- 1. Reconocimiento de la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de la Universidad

En el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno y, atendiendo las características cualitativas de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, la Universidad Nacional de Colombia, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación deba concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación debe concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad, el Ministerio de Educación Nacional (MEN), como entidad concurrente en representación de la Nación, con independencia de que se haya suscrito el respectivo convenio, debe reconocer una provisión y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo por el mismo concepto.

- 2. Reconocimiento de la concurrencia de la Nación en aplicación del Instructivo N° 002 de 2015

De acuerdo con lo señalado en el punto anterior, para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, tanto la Universidad Nacional de Colombia como el MEN debieron reconocer, respectivamente, un derecho por cobrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo y una provisión por concepto de concurrencia a cargo de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme a lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015.

En caso de que la Universidad o el MEN hayan omitido dicho registro a 1° de enero de 2018 y lo vayan a efectuar en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (año 2018), la Universidad o el MEN podrán ajustar los saldos, a la fecha de transición (01 de enero de 2018) o en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación (año 2018), del derecho por cobrar y de la provisión, respectivamente, afectando, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. Lo anterior implica que las entidades mencionadas anteriormente deben realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, tales como actualización del

valor de la provisión del MEN y en el derecho a cobrar de la Universidad, producto de una actualización del cálculo actuarial, y los pagos realizados por concepto de concurrencia.

Ahora bien, cada vez que se efectúe una actualización del cálculo actuarial, el MEN y la Universidad ajustarán, respectivamente, el valor de la provisión y del derecho por cobrar por la diferencia entre el valor estimado de la obligación por concurrencia y el registrado como provisión o derecho a cobrar, según corresponda.

En caso de que la obligación por concurrencia aumente, por un incremento en el cálculo actuarial, el MEN registrará un débito en la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Por su parte, la Universidad debitará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Cuando el valor de la obligación por concurrencia disminuya, por un decremento en el cálculo actuarial, el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si la provisión se constituyó en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si la provisión se constituyó en periodos anteriores. Por su parte, la Universidad debitará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

- 3. Recursos para el pago de pensiones

En línea con lo señalado anteriormente, cuando el MEN se obligue a realizar pagos en efectivo por montos y en fechas, determinados, debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el monto determinado.

Cuando el desembolso de los recursos se realice a través de la tesorería centralizada, la entidad concurrente debitará la subcuenta 249059-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

A su vez, con el cobro de los recursos por concepto de concurrencia, la Universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Así pues, es necesario precisar que los giros mensuales de recursos para el pago de pensiones que realiza el MEN no pueden afectar la cuenta de ingresos por transferencias, toda vez que con la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la Universidad debe tener reconocido el derecho por cobrar correspondiente por concepto de concurrencia.

Pregunta 4. Tratamiento contable de los bonos pensionales

- Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera, mediante un crédito en la subcuenta 931202-Entidades responsables del pasivo pensional de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta que corresponda de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

- Emisión de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del boN° Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer,

individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

La obligación de la cuota parte en el bono pensional se registra mediante un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES.

Adicionalmente, se ajustará el valor registrado en cuentas de orden de control, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un crédito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

- Redención de bonos pensionales

La redención del bono pensional corresponde a la fecha en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o a la fecha de fallecimiento del trabajador cuando se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional emitido deba ser ajustado por mayor valor, el registro se efectuará mediante un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES. Si el bono pensional emitido debe ser ajustado por menor valor, el registro se efectúa mediante un débito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES y un crédito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

- Pago de cuotas partes de bonos pensionales

El pago de la cuota parte de un bono pensional se registrará mediante un débito en la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta 5. Indemnizaciones sustitutivas de la pensión y devolución de aportes

En relación con las indemnizaciones sustitutivas de la pensión, cuando la Universidad Nacional de Colombia, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, deba girar recursos por indemnizaciones sustitutivas de la pensión, registrará un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y un crédito a la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva, ambas de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Posteriormente, con el giro de los recursos se debitará la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ahora bien, en relación con la devolución de aportes, cuando no se haya tenido en cuenta algún tiempo para el reconocimiento de la pensión y, por lo tanto, le corresponda a la Universidad trasladar el valor de las cotizaciones a favor de una administradora, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO N° 20192000003491 DEL 08-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la actualización del valor del cálculo actuarial.

Doctor
HERNÁN DARÍO HINCAPIÉ LONDOÑO
Contador
Alcaldía de Pueblorrico
Pueblorrico, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000200-2, del día 24 de enero de 2019, en la cual señala que la Entidad realizó un nuevo cálculo actuarial al 31 de diciembre de 2018, en el cual se incrementa el valor inicialmente reconocido en diciembre de 2017, por anterior solicita se indique si la diferencia debe ser contabilizada en cuentas de resultado o de patrimonio, o si se debe contabilizar todo el valor en una misma cuenta, esto debido a que en lo estudiado en la Resolución N° 484 de 2017 se lleva todo en patrimonio, caso para el cual solicita la cuenta en la que se debe registrar.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

"4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

6.1.3. Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos (representados en bienes y derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio de las Entidades de Gobierno está constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, deben reconocerse en el patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo

menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo y el interés sobre los activos del plan de beneficios afectarán el gasto o el ingreso en el resultado del periodo según corresponda. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios (excluyendo el valor del interés sobre el activo) afectarán el patrimonio.

35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. El rendimiento de los activos del plan corresponde a los ingresos que provienen de los mismos, así como las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen, menos los costos de gestión de los activos del plan y el valor incluido en el interés sobre el activo.

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

“2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad. (...)

3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2- El menor valor de los activos.
- 3- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial.
- 2- El valor del rendimiento de los activos.

3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación. (...)

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

5804-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, el cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que, la Entidad, como responsable de dicho pasivo deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales respectivas, por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones. También corresponde al valor de las pensiones futuras, es decir, al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo, una vez este consolide su derecho pensional. La metodología para la realización del cálculo actuarial, así como para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.

Por lo cual, con posterioridad al reconocimiento inicial, la actualización del cálculo actuarial se efectuará mediante evaluaciones actuariales o actualizaciones financieras, según corresponda. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a 3 años. En los años en que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial deberá actualizarse financieramente, por lo menos al cierre del período contable. El registro contable de la actualización del cálculo actuarial corresponderá a:

- Actualización del cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

Los incrementos originados en la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 580402-Interés-por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y

acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Por su parte, los incrementos originados en variables distintas a la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Por otro lado, los decrementos originados en variables distintas a la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

- Actualización del cálculo actuarial de pensiones futuras

Los incrementos originados en la tasa de interés se registrarán debitando la subcuenta 580402-Interés-por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Así mismo, los incrementos originados en el costo del servicio presente y pasado se registrarán debitando la subcuenta 510811-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521211-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Por su parte, las disminuciones originadas en el costo del servicio pasado se registrarán debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, los incrementos originados en variables distintas a la tasa de interés y al costo del servicio presente y pasado se registrarán debitando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O

PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Los decrementos originados en variables distintas a la tasa de interés y al costo del servicio pasado se registrarán debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

CONCEPTO N° 20192000005981 DEL 25-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Valor de referencia para la actualización financiera del cálculo actuarial.

Doctora
SANDRA BENIGNAFORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a sus oficios radicados en la Contaduría General de la Nación (CGN) con los números 2019550000353-2 y 2019550000475-2, del 7 y 13 de febrero de 2019, respectivamente, mediante los cuales consulta cuál de los siguientes valores debe tomarse como base para aplicar la actualización financiera del cálculo actuarial.

- A. El “valor resultante de la sumatoria del valor del cálculo a 31 de diciembre de 2017, es decir, el valor a 1 de enero de 2018, que comprende el valor de la reserva matemática, más las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales”, o
- B. El “valor resultante de la sumatoria del valor del cálculo a 31 de diciembre de 2017, es decir, el valor a 1 de enero de 2018, que comprende el valor de la reserva matemática, más las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales menos el valor de la nómina mensual, más las cuotas partes por cobrar, y otras depuraciones y/o ajustes propios de la dinámica contable de esta cuenta según nuevo marco normativo, obteniendo el saldo contable a fecha de corte 31 de diciembre de 2018”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la descripción y dinámica de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2- El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En los años en que no se realicen evaluaciones actuariales, el valor de referencia de los cálculos actuariales para realizar la actualización financiera señalada en la Norma de beneficios posempleo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se deriva de: tomar el saldo de los cálculos actuariales de pensiones actuales o de cuotas partes por pagar al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sumarle las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales que surjan por nueva información, restarle los valores de las nóminas mensuales causadas y, para el caso de los cálculos actuariales de pensiones actuales, sumarle las cuotas partes por cobrar causadas. El valor resultante será la base para llevar a cabo la actualización financiera considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
Presidente
Asociación Antioqueña de Actuarios
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de

administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 3º del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3º. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4º del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5º del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público.

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente.

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio.” (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2. Medición de los Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya

reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“2. PASIVOS PARA TRASLADAR

2.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

2.2. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo

menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

CONCEPTO N° 20192000012861 DEL 04-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Plan de activos para beneficios posempleo.
	SUBTEMAS	Derechos por cobrar-concurrencia en el pago de pensiones.

Doctor
 JOSÉ VICENTE CASAS DÍAZ
 Vicerrector Administrativo y Financiero
 Universidad Distrital Francisco José de Caldas
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000677-2, del 21 de febrero de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento técnico acerca del reconocimiento contable del derecho por concepto de concurrencia para el pago del pasivo pensional de la Universidad, en el marco de la Ley 1371 de 2009.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 dispone:

“Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en relación con la normativa contable, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad

general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo (...). (Subrayado fuera de texto)”

Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán: a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades

liquidadas, adscritas o vinculadas; y b) Otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado".
(Subrayado fuera del texto)

En relación con las provisiones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

"6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación".

De otra parte, en relación con los Beneficios posempleo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas

del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio. (...)

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente”.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (...). Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados.

De otra parte, en relación con las Provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

“a) Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”.

Por último, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 de la CGN señala: “UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable”.

A su vez, el Parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 dispone: “Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros”.

CONCLUSIONES

Inicialmente, es necesario precisar que en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación y el Distrito Capital deban concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación y el Distrito Capital deben concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, el Ministerio de Educación Nacional, en representación de la Nación, y el Distrito Capital, como entidades concurrentes, deben reconocer una provisión por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional, con independencia de que se haya suscrito un acuerdo de concurrencia, y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar por el mismo concepto.

De esta forma, con la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer, a 1º de enero de 2018, un derecho por cobrar en la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, a cargo del Distrito Capital y de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015. No obstante, en el caso de que la Universidad hubiera omitido dicho registro a 1º de enero de 2018, tuvo la posibilidad de realizarlo durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno conforme a lo dispuesto en la Resolución 523 de 2018 de la CGN.

CONCEPTO N° 20192000012951 DEL 08-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Plan de activos para beneficios posempleo Propiedad, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Derechos por cobrar-concurrencia en el pago de pensiones Construcciones en curso.

Doctora
CAROLINA SUÁREZ CABEZA
Dirección de Fiscalización de Educación
Contraloría de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000751-2, del 26 de febrero de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación

1. "Teniendo en cuenta que el artículo 131 de la Ley 100 de 1994, le otorga a la Universidad el derecho de cobro a la Nación y al Distrito por la concurrencia en el pasivo pensional, y conociendo los porcentajes a cargo de la Nación, Distrito y Universidad así como el valor del cálculo actuarial al 31 de diciembre de 2018, se requiere contar con la suscripción del Pacto de Concurrencia, como lo manifiesta la universidad, para reconocer en el activo los derechos por cobrar a la Nación y al Distrito que financian el pasivo pensional.?"
2. ¿A 31 de diciembre de 2018, la universidad debió reconocer en su activo los derechos por cobrar a la Nación y al Distrito que financian el pasivo pensional en atención al artículo 131 de la Ley 100 de 1994? Lo anterior, teniendo en cuenta lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno
3. "Cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Universidad para reconocer el derecho por cobrar por concepto de concurrencia en el pasivo pensional a la Nación y el Distrito, desde la expedición de la Ley 100 de 1994 hasta el 31 de diciembre de 2018, teniendo en cuenta que la Universidad ha asumido la totalidad del pasivo pensional durante dicho periodo?"

Construcciones en curso

4. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe aplicar a los valores que representan el saldo de la cuenta de construcciones en curso? Lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato de obra N° 121 de 2010 suscrito por la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, para la construcción de los Laboratorios de la Sede Macarena B, se encuentre actualmente suspendido, luego de dos suspensiones previas, y que se condicione su reinicio hasta que el Consejo de Estado se pronuncie o emita sentencia dentro del proceso de nulidad impetrado contra el Decreto Distrital 364 de 2013.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación (preguntas 1, 2 y 3):

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 dispone:

“Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en relación con la normativa contable, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo (...). (Subrayado fuera de texto)”

Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

“5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán: a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; y b) Otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la entidad, en su calidad de responsable del pasivo, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad

consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posempleo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posempleo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado".
(Subrayado fuera del texto)

En relación con las provisiones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

"6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación".

De otra parte, en relación con los Beneficios posempleo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio. (...)

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente".

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

- b) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)
- f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (...). Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados.

De otra parte, en relación con las Provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

“a) Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer las obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”

Por último, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 de la CGN señala: “UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable”.

A su vez, el Parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 dispone: “Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros”.

Construcciones en curso (pregunta 4):

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos (...). (Subrayado fuera de texto)”

De igual forma, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable

(...)

Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora, suponiendo que la construcción de los laboratorios de la Sede Macarena B vaya a ser destinada fundamentalmente al suministro de bienes o a la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado y que, por tanto, le aplicaría la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, se resalta lo siguiente:

“El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, clasificará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado sea insignificante.

La entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

Fuentes externas de información:

- a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental, en los que opera la entidad.

- b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior a la esperada.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado".
(Subrayado fuera del texto)

Finalmente, la descripción y dinámica de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO del Catálogo General de Cuentas del Marco normativo para Entidades de Gobierno establece:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 2- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción”.

CONCLUSIONES

Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación (preguntas 1, 2 y 3):

Inicialmente, es necesario precisar que en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación y el Distrito Capital deban concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación y el Distrito Capital deben concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, el Ministerio de Educación Nacional, en representación de la Nación, y el Distrito Capital, como entidades concurrentes, deben reconocer una provisión por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional, con independencia de que se haya suscrito el respectivo acuerdo de concurrencia, y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar por el mismo concepto.

De esta forma, con la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer, a 1º de enero de 2018, un derecho por cobrar por concepto de

conurrencia a cargo del Distrito Capital y de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015. No obstante, en el caso de que la Universidad hubiera omitido dicho registro a 1° de enero de 2018, tuvo la posibilidad de realizarlo durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno conforme a lo dispuesto en la Resolución 523 de 2018 de la CGN.

Así las cosas, a 31 de diciembre de 2018, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer en sus estados financieros, como parte del activo, un derecho por cobrar en la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, con independencia de que la Universidad haya asumido con sus propios recursos el pago de sus obligaciones pensionales. Posteriormente, cuando el derecho por concurrencia se haga exigible mediante la suscripción del contrato de concurrencia, la Universidad deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, si dichos recursos se destinarán exclusivamente al pago de obligaciones pensionales, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si dichos recursos corresponden a reembolsos que se destinarán a actividades distintas al pago de obligaciones pensionales.

Construcciones en curso (Pregunta 4):

Suponiendo que la construcción de los laboratorios de la Sede Macarena B de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas vaya a ser destinada fundamentalmente al suministro de bienes o a la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, la Universidad debió evaluar para la medición posterior, como mínimo, y al final de cada periodo contable, la existencia de indicios de deterioro del valor de la obra, con independencia de que la misma se encuentre en construcción. Para ello tuvo que haber considerado, entre otros indicios de deterioro, la suspensión del contrato de obra desde septiembre de 2014 y que su reinicio esté condicionado a situaciones sobre las cuales no se tiene control por parte de la Universidad.

Así pues, de conformidad con lo establecido en la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, en caso tal que se hubiese confirmado la existencia de algún indicio de deterioro y que, a su vez, se haya verificado que el valor en libros de la construcción era superior a su valor de servicio recuperable, la Universidad debió registrar la pérdida por deterioro del valor del activo mediante un débito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Posteriormente, si revisando las pérdidas por deterioro del valor de la construcción, la Universidad decide reanudar su construcción en un futuro próximo y, adicionalmente, el valor de servicio recuperable resulta superior al valor en libros del activo, se revertirá la pérdida por deterioro debitando la subcuenta 169503-Construcciones en curso de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 535103-Construcciones en curso de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si el registro del deterioro fue realizado en el periodo contable, o en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, si el registro del deterioro fue realizado en periodos anteriores. En todo caso, el valor en libros de la construcción, una vez revertidas las pérdidas por deterioro, no debe superar el valor en libros que tendría la construcción si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores.

Ahora bien, es necesario mencionar que, en todo momento, se debe evaluar si la construcción cumple con los criterios contenidos en la definición de activo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente si se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Es decir, se requiere evaluar, entre otros aspectos, la capacidad que tiene dicho recurso para prestar a futuro servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la Universidad o el potencial que tiene el mismo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. En caso de que lo anterior no se cumpla, la Universidad debe proceder con la baja en cuentas de la construcción.

CONCEPTO N° 20192000019681 DEL 10-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios posempleo-Pensiones Plan de activos para beneficios posempleo Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro contable de los hechos y operaciones relacionados con el pasivo pensional.

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional Universitario
Contraloría General de Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001594-2 del 16 de abril de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional o si aún aplica lo dispuesto en la Resolución 633 de 2014.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 que regula la normatividad contable para las Entidades de Gobierno, en la Norma de Beneficios a los empleados, señala:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; (...)

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente. El plan de activos para beneficios posemplo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posemplo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posemplo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posemplo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo. (...)

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.

5.4.4. Revelaciones

37. La entidad revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios posempleo:

- a) una descripción general del tipo de beneficio, incluyendo la política de financiación;
- b) el valor del pasivo y la naturaleza y valor de los activos destinados a financiarlo;
- c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales reconocida durante el periodo en el patrimonio;
- d) la metodología aplicada para la medición de la obligación de este tipo de beneficios con relación a los empleados actuales, si a ello hubiera lugar;
- e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre, por separado, los beneficios pagados y todos los demás cambios;
- f) los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo cuando sea aplicable, las tasas de descuento, las tasas de rendimiento esperadas de los activos que respaldan los beneficios de largo plazo para los periodos presentados en los estados financieros y las tasas esperadas de incrementos salariales; y
- g) cualquier otra suposición actuarial significativa utilizada.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Con la expedición de la Resolución 533 de 2015 mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las Entidades de Gobierno, las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, cuando son responsables del pasivo pensional de sus exfuncionarios o trabajadores, aplican desde el 1° de enero de 2018, lo dispuesto en la norma de Beneficios a los empleados-

Beneficios posempleo, fecha a partir de la cual las normas anteriores quedaron sin vigencia, incluyendo la Resolución 633 de 2014.

Para incorporar a la contabilidad el pasivo pensional, la obligación debe contar con una medición fiable, con base en la información generada por un cálculo actuarial, el cual, en la determinación de los saldos iniciales, a la fecha de transición, debió reconocerse en su totalidad como un pasivo real en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES, afectando el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, conforme a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015 y que para el caso de las entidades territoriales es el correspondiente al cálculo actuarial suministrado en la información del FONPET, sujeto a evaluación periódica por lo menos cada tres años.

De otra parte, el valor del ahorro que a nombre de la entidad se encuentre en el Fonpet así como los demás activos que respalden el pasivo pensional, se reconocen en la contabilidad en la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

El procedimiento para el tratamiento de los hechos económicos relacionados con el Pasivo pensional, a partir de la vigencia del marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, es el siguiente:

1. Registro de la Nómina:

Por la obligación de la nómina a pagar:

Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales
Crédito	251401-Pensiones de jubilación patronales

Giro para cancelar la obligación:

Débito	251401-Pensiones de jubilación patronales
Crédito	1110XX-Depósitos en Instituciones financieras

2. Registro de cuotas partes pensionales

a. Cuando la entidad cancela la pensión a un beneficiario y corresponde a una entidad diferente aportar la cuota parte, la entidad responsable del pasivo pensional registra:

Por la cuota parte incorporada en la nómina

Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, por el valor que le corresponde
Débito	138408-Cuotas partes de pensiones, por el valor de la cuota parte por cobrar

Crédito 251401 Pensiones de jubilación patronales por el valor total de la nómina a cancelar

Giro

Débito 251401-Pensiones de jubilación patronales

Crédito 1110XX-Depósitos en Instituciones financieras

Al recaudar las cuotas partes de pensiones a cargo de otra entidad:

Débito 1110XX-Depósitos en Instituciones financieras

Crédito 138408-Cuotas partes de pensiones

b. Cuando la entidad es responsable del pasivo pensional y traslada los recursos de la cuota parte a otra entidad encargada del pago:

Causa

Débito 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones

Crédito 251405-Cuotas partes de pensiones

Giro

Débito 251405-Cuotas partes de pensiones

Crédito 1110XX-Depósitos en instituciones financieras o

1904XX-Plan de activos para beneficios posempleo

3. Registro de bonos pensionales.

El procedimiento para el registro de los bonos pensionales, cuando la entidad debe atender esta obligación es el siguiente:

c) Registro de la liquidación provisional

Débito 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales

Crédito 9312XX-Liquidación provisional de bonos pensionales

Actualización de la liquidación provisional

Aumento o disminución de las cuentas de orden antes indicadas

d) Registro de la proyección financiera (C.A.) de bonos pensionales

Incrementos del cálculo actuarial de pensiones futuras

Débito	315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo
Crédito	251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones

Disminución del cálculo actuarial de pensiones futuras

Débito	251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones
Crédito	315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.

e) Emisión del bono pensional

Débito	251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones
Crédito	291901-Cuotas partes de bonos pensionales

f) Redención del bono pensional (hacer efectivo)

Si a la redención del bono se presentan diferencias con el valor reconocido en la emisión se realizarán los ajustes respectivos a las subcuentas 251412 y 291901

g) Pago de cuotas partes de bonos pensionales

Débito	291901-Cuotas partes de bonos pensionales
Crédito	1904XX-Plan de activos para beneficios posempleo ó 1110 -Depósitos en instituciones financieras.

Cancelar las cuentas de orden

4. Actualización del cálculo actuarial según información del FONPET

Cuando el cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones que el Fonpet informa a las entidades se incrementa, registra:

Débito	315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.
Crédito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales. 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Si se presenta disminución del cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones:

Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales
	251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones
Crédito	315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.

5. Variaciones de los planes de activos

Las variaciones del plan de activos por los recursos del Fonpet afectarán la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios contra la cuenta en donde fue reconocido el derecho que dio origen a los recursos abonados a la entidad.

Cuando se trata de actualización de los derechos que se tienen a nombre de la entidad en el Fonpet o en otros rubros del Plan de Activos, afectará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

CONCEPTO No. 20192000024071 DEL 07-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la cuenta por pagar por las retribuciones a corto plazo otorgadas a los empleados no pagadas de forma mensual.

Señora
ADRIANA C. MONTERO GÓMEZ
Oficinista
Procuraduría Provincial de Pasto
San Juan de Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002062-2, del 27 de mayo de 2019, en la cual solicita “el procedimiento establecido para el reconocimiento de cuentas por pagar de la vigencia 2018, causadas en la vigencia 2018, como los intereses de cesantías, vacaciones y primas de servicios a los empleados públicos de una PERSONERÍA MUNICIPAL”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de devengo indica:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre beneficios a los empleados establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio. (...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y

este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La entidad que consume el beneficio económico o potencial de servicios procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto y como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. En cumplimiento del principio contable de devengo, las retribuciones a corto plazo que no se pagan mensualmente, tales como las cesantías, intereses de cesantías, prima de servicios y vacaciones, deberán ser reconocidas de forma mensual por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante ese mes.

Si al final del periodo contable, o al momento de realizar el pago, la entidad determina un valor a pagar mayor al acumulado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por prestaciones sociales o vacaciones, realizará el ajuste del valor contra el resultado del periodo, como gasto.

Por el contrario, si la entidad determina un valor a pagar menor al acumulado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por prestaciones sociales o vacaciones, realizará el ajuste del valor contra el resultado del periodo, disminuyendo el valor del gasto si el ajuste se efectúa en el mismo periodo contable o reconociendo un ingreso si se realiza en el periodo contable siguiente.

Una vez se efectúe el pago se cancela el pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20192000027011 DEL 25-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable donde se debe reconocer los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir, por concepto de cesantías del personal retroactivo. Cuenta del gasto que se debe emplear para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento de los funcionarios que deben desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercer sus funciones. Normativa que define la periodicidad con la que deben ser publicados en la página web los informes contables y, obligatoriedad de que en la página web de la entidad, aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes.

Doctora

LUIS FERNANDO ZULUAGA GIRALDO

Subdirector Administrativo para los Recursos Financieros

Contraloría Departamental del Valle del Cauca

Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001855-2, del día 13 de mayo de 2019, en la cual se señala:

“1. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, como ente agregado contable y presupuestalmente a la Gobernación del Valle del Cauca, recibe transferencias para gastos de acuerdo a lo establecido en el artículo 9 de la Ley 617 de 2000, modificado por el artículo 1 de la Ley 1416 de 2010.

Nuestra entidad posee actualmente 55 empleados pertenecientes al régimen de cesantías retroactivas (antes de entrada en vigencia de la Ley 344 de 1996).

En virtud de lo establecido en el Decreto 1582 de 1998, en diciembre 17 de 2007, se firmó con el Fondo de Cesantías Porvenir un convenio para administrar los recursos de las cesantías retroactivas del personal pertenecientes a este régimen.

En el artículo 3 literal a, del citado convenio, se estableció que la Contraloría Departamental del Valle efectuará la provisión suficiente y consignará anualmente en el fondo de cesantías Porvenir todo por valor a su cargo por concepto de cesantías retroactivas.

Hasta diciembre 31 de 2017, dichos recursos eran contabilizados en la cuenta 142402 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y de acuerdo al nuevo Catálogo General de Cuentas para entidades del Gobierno establecido mediante Resolución 620 de 2015 modificada por la Resolución 468 de 2016, se reclasificó el saldo de dicha cuenta a la cuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en la cual se siguieron manejando dichos recursos.

Nuestra inquietud es la siguiente:

¿Es idónea la cuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir por el concepto de las cesantías del personal retroactivo?

2. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, atendiendo lo establecido en el artículo 2.2.5.5.27 del Decreto 648 de 2017 “Derechos del empleado en comisión de servicios”, en comisión de servicios, reconoce los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones.

Para la contabilización de dicho gasto habitualmente se ha utilizado la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” la cual se mantiene vigente en el nuevo catálogo de cuentas establecido mediante Resolución 620 de 2015 modificada por la Resolución 468 de 2016.

Revisando dicho catálogo observamos que en la cuenta 5108 “gastos de personal diversos” encontramos la subcuenta 510810 “Viáticos”.

Nuestra inquietud es la siguiente:

¿Es idónea la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones?

¿En qué casos debería utilizar la 510810 “Viáticos” y en que otros la 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

3. Conforme a lo establecido en el literal b del artículo 9 de la ley 1712, el artículo 74 de la ley 1474 de 2011 y el artículo 34 de la ley 734 de 2002, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca estableció la Guía de actualizaciones de la página WEB, en la cual se definió la información que debe ser publicada, el proceso que suministra la información, la periodicidad de la misma y el público a quien va dirigida.

De acuerdo a dicha guía se estableció que la información de ejecución presupuestal y los Estados de Situación Financiera serán publicados de manera trimestral.

Nuestra inquietud es la siguiente:

- ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página Web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado?
- ¿es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. ¿Es idónea la subcuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir, por concepto de cesantías del personal retroactivo?

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo, del Capítulo II. PASIVOS, lo siguiente:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, precisa con respecto a la siguiente cuenta:

“1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El efectivo y equivalentes al efectivo.
- 2- El valor de las inversiones en títulos valores.
- 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos.
- 4- El valor de las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de las inversiones y los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos.
- 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.”
(Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. ¿Es idónea la subcuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento de los funcionarios que deben desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercer sus funciones? Y pregunta 3. ¿En qué casos se debería utilizar la subcuenta 510810 “Viáticos” y en que otros la subcuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

El Decreto N° 648 del 19 de abril de 2017, en su artículo 2.2.5.5.27 prescribe:

“ARTÍCULO 2.2.5.5.27 Derechos del empleado en comisión de servicios. El empleado en comisión de servicios en una sede diferente a la habitual tendrá derecho al reconocimiento de la remuneración mensual que corresponde al cargo que desempeña y al pago de viáticos y, además, a gastos de transporte, cuando estos últimos se causen fuera del perímetro

urbano. El valor de los viáticos se establecerá de conformidad con los lineamientos y topes señalados en el decreto anual expedido por el Gobierno Nacional.

Cuando la totalidad de los gastos que genere la comisión de servicios sean asumidos por otro organismo o entidad no habrá lugar al pago de viáticos y gastos de transporte. Tampoco habrá lugar a su pago cuando la comisión de servicios se confiera dentro de la misma ciudad.

Si los gastos que genera la comisión son asumidos de forma parcial por otro organismo o entidad, únicamente se reconocerá la diferencia.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en Sentencia 2373 del 2011, el Consejo de Estado prescribe:

“COMISION DE SERVICIO-Causales. Las comisiones pueden ser: a) De servicio, para ejercer las funciones propias del empleo en un lugar diferente al de la sede del cargo, cumplir misiones especiales conferidas por los superiores, asistir a reuniones, conferencias o seminarios, o realizar visitas de observación que interesen a la administración y que se relacionen con el ramo en que presta sus servicios el empleado. B) Para adelantar estudios. C) Para desempeñar un cargo de libre nombramiento y remoción, cuando el nombramiento recaiga en un funcionario escalafonado en carrera administrativa, y D) Para atender invitaciones de gobiernos extranjeros, de organismos internacionales o de instituciones privadas.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas así:

“5108- GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

5111- GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 4. ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado? Y, pregunta 5. ¿Es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 “por la cual se expide el Código Disciplinario Único”, indica:

“ARTÍCULO 34. DEBERES. <Artículo derogado a partir del 1 de julio de 2019, por el artículo 265 de la Ley 1952 de 2019> Son deberes de todo servidor público:

(...)

36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por

autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019 (la cual entra a regir a partir el 1° de julio de 2021), por medio de la cual se expide el Código General Disciplinario, y se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario, establece:

“37. Publicar en la página web de la respectiva entidad, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.”

Asimismo, la Ley 1712 del 06 de marzo de 2014, “Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”, decreta en los siguientes artículos:

Artículo 2°. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.

Artículo 3°. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios: (...)

Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. (...)

Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros. (...)

Artículo 5°. Ámbito de aplicación. Corregido por el art. 1, Decreto Nacional 1494 de 2015. Las disposiciones de esta ley serán aplicables a las siguientes personas en calidad de sujetos obligados:

a) Toda entidad pública, incluyendo las pertenecientes a todas las Ramas del Poder Público, en todos los niveles de la estructura estatal, central o descentralizada por servicios o territorialmente, en los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital; (...)

Artículo 7°. Disponibilidad de la Información. En virtud de los principios señalados, deberá estar a disposición del público la información a la que hace referencia la presente ley, a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica. Los sujetos obligados deberán tener a disposición de las personas interesadas dicha información en la Web, a fin de que estas puedan obtener la información, de manera directa o mediante impresiones. Asimismo, estos deberán proporcionar apoyo a los usuarios que lo requieran y proveer todo tipo de asistencia respecto de los trámites y servicios que presten. (...)

Artículo 11. Información mínima obligatoria respecto a servicios, procedimientos y funcionamiento del sujeto obligado. Todo sujeto obligado deberá publicar la siguiente información mínima obligatoria de manera proactiva: (...)

e) Todos los informes de gestión, evaluación y auditoría del sujeto obligado; (...)

Artículo 12. Adopción de esquemas de publicación. Todo sujeto obligado deberá adoptar y difundir de manera amplia su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. El esquema será difundido a través de su sitio Web, y en su defecto, en los dispositivos de divulgación existentes en su dependencia, incluyendo boletines, gacetas y carteleras. El esquema de publicación deberá establecer:

a) Las clases de información que el sujeto obligado publicará de manera proactiva y que en todo caso deberá comprender la información mínima obligatoria;

b) La manera en la cual publicará dicha información;(...)

e) La periodicidad de la divulgación, acorde a los principios administrativos de la función pública. (...) (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Decreto Nacional 103 del 20 de enero de 2015, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 de 2014 y se dictan otras disposiciones, resuelve:

“TÍTULO II
PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA- TRANSPARENCIA ACTIVA
CAPÍTULO I

Directrices Generales para la Publicación de Información Pública

Artículo 4°. Publicación de información en sección particular del sitio web oficial. Los sujetos obligados, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en la página principal de su sitio web oficial, en una sección particular identificada con el nombre de “Transparencia y acceso a información pública”, la siguiente información:

(1) La información mínima requerida a publicar de que tratan los artículos 9°, 10 y 11 de la Ley 1712 de 2014. Cuando la información se encuentre publicada en otra sección del sitio web o en un sistema de información del Estado, los sujetos obligados deben identificar la información que reposa en estos y habilitar los enlaces para permitir el acceso a la misma. (...)

TÍTULO V
INSTRUMENTOS DE LA GESTIÓN DE INFORMACIÓN PÚBLICA (...)
CAPÍTULO III

Esquema de Publicación de Información (...)

Artículo 41. Concepto. El Esquema de Publicación de Información es el instrumento del que disponen los sujetos obligados para informar, de forma ordenada, a la ciudadanía, interesados y usuarios, sobre la información publicada y que publicará, conforme al principio de divulgación proactiva de la información previsto en el artículo 3° de la Ley 1712 de 2014, y sobre los medios a través de los cuales se puede acceder a la misma.

Artículo 42. Componentes del Esquema de Publicación de Información. En concordancia con lo establecido en el artículo 12 de la Ley 1712 de 2014, el Esquema de Publicación de Información debe incluir, como mínimo (...)

Para cada uno de los anteriores componentes de Esquema de Publicación de Información se debe indicar:

- (a) Nombre o título de la información: Palabra o frase con que se da a conocer el nombre o asunto de la información.
- (b) Idioma: Establece el Idioma, lengua o dialecto en que se encuentra la información.

(c) Medio de conservación y/o soporte: Establece el soporte en el que se encuentra la información: documento físico, medio electrónico o por algún otro tipo de formato audiovisual entre otros (físico-análogo o digital-electrónico).

(d) Formato: Identifica la forma, tamaño o modo en la que se presenta la información o se permite su visualización o consulta, tales como: hoja de cálculo, imagen, audio, video, documento de texto, etc.

(e) Fecha de generación de la información: Identifica el momento de la creación de la información.

(f) Frecuencia de actualización: Identifica la periodicidad o el segmento de tiempo en el que se debe actualizar la información, de acuerdo a su naturaleza y a la normativa aplicable.

(g) Lugar de consulta: Indica el lugar donde se encuentra publicado o puede ser consultado el documento, tales como lugar en el sitio web y otro medio en donde se puede descargar y/o acceder a la información cuyo contenido se describe.

(h) Nombre del responsable de la producción de la información: Corresponde al nombre del área, dependencia o unidad interna, o al nombre de la entidad externa que creó la información.

(i) Nombre del responsable de la información: Corresponde al nombre del área, dependencia o unidad encargada de la custodia o control de la información para efectos de permitir su acceso. (...)” (Subrayados fuera del texto)

El Decreto N° 1081 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, establece el siguiente artículo:

“Artículo 2.1.1.2.1.1. Estándares para publicar la información. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través de la estrategia de Gobierno en Línea expedirá los lineamientos que deben atender los sujetos obligados para cumplir con la publicación y divulgación de la información señalada en la Ley 1712 de 2014, con el objeto de que sean dispuestos de manera estandarizada.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, los estándares para publicación y divulgación de información, la Resolución N° 3564 del 31 de marzo de 2015, “Por la cual se reglamentan los artículos 2.1.1.2.1.1, 2.1.1.2.1.11, 2.1.1.2.2.2, y el parágrafo 2 del artículo 2.1.1.3.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015”, resuelve: “(...)

“ARTÍCULO 3°: ESTANDARES PARA PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Los sujetos obligados deberán atender a los lineamientos para publicación y divulgación de la información, establecidos en el anexo 1 de la presente resolución. (...)”

Anexo 1

Estándares para publicación y divulgación de información

De conformidad con lo establecido en la Ley 1712 de 2014, atendiendo los mandatos del título 1 de la parte 1 del libro 2 del Decreto 1081 de 2015, “Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República” y atendiendo los postulados de la estrategia de Gobierno en Línea establecida en el título 9 capítulo 1 del Decreto 1078 de 2015, los sujetos obligados por el artículo 5º de la Ley 1712 de 2014 deben publicar en su sitio web las siguientes categorías de información: (...)

5.3. Estados financieros: El sujeto obligado debe publicar los estados financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo, para los sujetos obligados que aplique”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes artículos establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 (...)

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados

financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)

3. CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

(...)

3.1. Identificación

La entidad diferenciará el estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, de cualquier otro tipo de información que presente, y en estos estados identificará como mínimo: a) el nombre de la entidad; b) el mes al que corresponde el estado de situación financiera, y el periodo que cubre en caso del estado de resultados o del estado del resultado integral, según corresponda; c) la moneda de presentación; y d) el grado de redondeo empleado para presentar las cifras de los informes financieros y contables mensuales.

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera.

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de

nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Pregunta 1. ¿Es idónea la cuenta 190801-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir por el concepto de las cesantías del personal retroactivo?

Las cesantías retroactivas o del régimen tradicional, es el auxilio que deberá entregar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.

Al respecto, las entidades que tengan personal vinculado con el régimen de cesantías retroactivo, deberán constituir un plan de activos como respaldo para la cancelación, y en donde los recursos se encuentran depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías.

En ese sentido, los valores que la entidad traslade a los respectivos fondos de cesantías, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y mediante un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Es preciso señalar que, una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta 190202-

Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, la entidad deberá proceder a efectuar las reclasificaciones pertinentes de los recursos para ajustarse al procedimiento contable anteriormente señalado.

Pregunta 2. ¿Es idónea la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones? Pregunta 3. ¿En qué casos debería utilizar la 510810 “Viáticos” y en que otros la 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

La cuenta 5111-GENERALES, se deberá usar cuando se incurra en gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad. Por su parte, la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, se deberá usar cuando la entidad incurra en gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en otras cuentas del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno.

En ese sentido y bajo el contexto expresado en su consulta, los gastos de transporte, alimentación y alojamiento, deberán ser reconocidos por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca en la subcuenta 511119-Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 5111-GENERALES, toda vez que, son necesarios para que los funcionarios de la entidad, puedan ejercer las actividades propias del cargo que desempeñan en un lugar diferente al de su sede habitual.

Pregunta 4. ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página Web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado?

Su pregunta será resuelta a la luz de los apartes pertinentes de la Ley 1712 de 2014, el Decreto 1081 de 2015, el Decreto 103 de 2015, la Resolución N° 3564 de 2015 y la Resolución N° 182 de 2017.

En ese sentido, la Resolución N° 182 de 2017 emitida por la CGN, establece que la entidad deberá preparar los informes financieros y contables, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social. Es de precisar que, los plazos

generales para la publicación de los informes financieros y contables, son de forma mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales se otorga dos meses de plazo para su publicación. Dentro de estos plazos genéricos, cada entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos.

Para la publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad deberá considerar las disposiciones de la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten. Al respecto, dicha Ley establece entre otras cosas, que la información deberá estar disponible en la Web, a fin de que las personas interesadas puedan obtenerla de manera directa o mediante impresiones.

Conviene mencionar que, los informes financieros y contables mensuales en ningún caso reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, bien sea de los estados contables básicos de final de período como de los estados contables intermedios, regulados en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, que para el caso tratado corresponderán a los preparados conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, el Anexo 1 de la Resolución N° 3564 de 2015, emitida por el Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual reglamenta, entre otros, el artículo 2.1.1.2.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015, establece que, los sujetos obligados por el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en su sitio web los Estados Financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo. Para tal efecto, los Estados Financieros deben cumplir todos los requisitos de fondo y de forma preceptuados en el marco normativo para Entidades respectivo, y lo preceptuado en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones.

Pregunta 5. ¿Es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?

Aunque ninguna de las normas contempla la obligatoriedad de indicar explícitamente la fecha de publicación de los informes de carácter financiero en la página web, la Entidad bien podría determinarlo en el esquema de publicación de que trata el Decreto N° 103 de 2015, a efectos de poder materializar la trazabilidad y evidenciar el cumplimiento de la normativa anteriormente expuesta.

CONCEPTO No. 20192000028281 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Incorporación de cesantías retroactivas que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad de la entidad.

Doctora
DORIS CARMENZA RAMÍREZ CALVO
Contadora
Municipio de Ansermanuevo Valle
Ansermanuevo, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002317-2, del día 19 de junio de 2019, mediante la cual solicita se indique cómo se debe contabilizar las cesantías retroactivas, teniendo en cuenta que hasta la fecha el Municipio de Ansermanuevo Valle no ha reconocido dentro de la información financiera la obligación por concepto de cesantías retroactivas de dos funcionarios que pertenecen al régimen tradicional.

Al respecto, la consultante indica lo siguiente:

“..., existen dos funcionarios que pertenecen al régimen de cesantías retroactivas, pero que a la fecha no se encuentran en el balance de la entidad, cuando la entidad hizo el proceso de depuración contable y cambio al nuevo régimen de contabilidad pública no se tuvo en cuenta este tema, donde la contraloría encontró este hallazgo y posterior a esto de la oficina de contabilidad se dio trámite al tema con el alcalde donde explican que la administración anterior no realizó el empalme correctamente y no se tenía conocimiento del tema; de acuerdo a esto ya se hicieron todas las averiguaciones del caso y en conocimiento del tema; de acuerdo a esto ya se hicieron todas las averiguaciones del caso y en el fondo de cesantías solo existen \$10.000.000 de pesos y la deuda de cesantías retroactivas asciende a \$120.000.000 la entidad tiene que realizar los trámites correspondientes por este dineros y así tener estos recursos dado que si los empleados que tienen derecho a este dinero lo solicitan la alcaldía no tiene con que responder a esta obligación.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo de la Norma de Beneficios a los Empleados, establece:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del período en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

15. Si al final del período contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del período contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del período contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. (...)

20. La entidad determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del período contable. (...)

5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del período contable, el valor de mercado de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del período contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores, de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)”

4.3. Corrección de errores de períodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más períodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de períodos anteriores, sean materiales o no, en el período en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del período en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de períodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al período más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el período más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del período más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de períodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de períodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del período. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La entidad debe reconocer las cesantías retroactivas a su cargo como un beneficio a los empleados a largo plazo, puesto que se encuentran en poder del empleador durante toda la vigencia del contrato laboral, de tal manera que la obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del período en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Teniendo en cuenta que la entidad no reconoció las cesantías retroactivas en los períodos contables correspondientes y que a 1° de enero de 2018 no se identificó, midió y reconoció dicha obligación en el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de conformidad con el Instructivo 002 de 2015 y sus modificaciones, se concluye que se cometió un error contable por la omisión que se presenta en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 2018.

Por lo anterior, la entidad debe aplicar la Norma de corrección de errores de períodos anteriores, incorporando la obligación por cesantías retroactivas de períodos anteriores en la información financiera del período en el que se descubrió el error, incorporando la obligación por cesantías retroactivas contra resultados de ejercicios anteriores, y el monto correspondiente a la actualización del valor de las cesantías retroactivas del período corriente se corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros del año 2019 afectando el resultado del período contable.

En se sentido, le corresponde a la entidad incorporar las cesantías retroactivas de períodos anteriores registrando un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por el valor que la entidad tendría que pagar si hubiera tenido que liquidar esa obligación a 31 de diciembre de 2018. Adicionalmente, en caso de que sea un error material de períodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Con respecto a la actualización del valor de las cesantías retroactivas durante el año 2019 por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, la entidad ajustará el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, debitando la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas o 520807-Cesantías retroactivas, de las cuentas 5107 o 5208-PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, los activos destinados a cubrir el pago de la obligación por cesantías retroactivas se deben reconocer de manera independiente, registrando el valor en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO No. 20192000029181 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Separación del concepto de nómina por pagar de la cuenta de beneficios a los empleados.

Doctora
MARINA AZUCENA MEDINA SANDOVAL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Nacional de Planeación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002298-2 del 18 de junio de 2019, mediante la cual señala

“... solicito su acostumbrada colaboración en el sentido de estudiar la posibilidad de separar los conceptos de nómina por pagar de los beneficios a los empleados, toda vez que, los estados financieros y contables con propósito de información general, están definidos como aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información y que puede ser interpretada de una manera literal con los conceptos asociados a los nombres de las cuentas.

Igualmente, analizada la descripción de la cuenta 25- Beneficios a los Empleados, expuesta en el Catálogo de Cuentas, incluye las obligaciones generadas por retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, en consideración al significado de la palabra ‘beneficio’ no debería desprenderse de este concepto, porque origina confusión por el significado literal; toda vez que la nómina por pagar corresponde a la retribución o pago a un empleado por una labor realizada.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad

pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública. (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones señala dentro de las características cualitativas de mejora en el numeral 4.2:

“4.2.3. Comprensibilidad

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable del sector público, las entidades de gobierno y las actividades económicas, quienes revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos.” (Subrayado fuera de texto)

La norma de Beneficios a los Empleados contenida en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. ...

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
- b) requerimientos legales en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o
- c) obligaciones implícitas asumidas por la entidad, de manera excepcional, producto de acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros. (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones describe la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO “Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Considerando lo señalado en la norma de Beneficios a los Empleados, los sueldos se entregan a los trabajadores precisamente como una retribución por los servicios prestados a la entidad, razón por la cual se encuentran dentro del alcance de esta, tal como se señala tácitamente en el párrafo 5 del numeral 5.5.1. Reconocimiento; de tal manera que, no es

factible separar el concepto de nómina por pagar de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Con respecto a la preocupación mencionada en su consulta frente a la posibilidad de una equivocada interpretación de la norma, se aclara que todas las normas contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deben interpretarse de acuerdo con el contexto y las definiciones señaladas en estas. Por lo tanto, y de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, todos los pagos laborales que se efectúan a los servidores públicos, son beneficios para ellos.

Con respecto a la información financiera presentada en los estados financieros, si bien el Marco Normativo menciona que estos pretenden cubrir las necesidades de información de aquellos usuarios que no tienen acceso a una información específica, también es claro al afirmar en el Marco Conceptual, que la información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las entidades de gobierno y de sus actividades, quienes revisan y analizan la información con diligencia.

Por otra parte, los preparadores de la información contable deberán adoptar estrategias con el propósito de facilitar a los usuarios de esta, su comprensión bajo los lineamientos y criterios del nuevo marco normativo.

CONCEPTO No. 20192000049721 DEL 12-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los pagos por concepto de salario y prestaciones sociales, realizados a los docentes que se encuentran en comisión de estudio. Baja en cuentas del pasivo reconocido por beneficios a los empleados a corto plazo.

Doctor

JAIR ALBEIRO OSORIO AGUDELO

Jefe de División Financiera

Universidad de Antioquia

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002773-2, del día 31 de julio de 2019, en la cual se señala:

“A. Antecedentes

La Universidad de Antioquia otorga a sus docentes un beneficio a los empleados denominado “comisiones de estudio”, el cual consiste en permitir que los docentes estudien un posgrado en el exterior en un periodo máximo de cinco años, el salario se les continúa pagando y la Universidad los reemplaza con un docente ocasional. El beneficio es condicionado a lo siguiente:

Según el Acuerdo Superior 441 de 2017, un profesor se encuentra en comisión de estudio cuando la Universidad lo autoriza para que, con dedicación de tiempo completo o de medio tiempo de su jornada laboral se separe de sus funciones con el fin de realizar estudios de posgrado (...).

Todo profesor a quien se confiere comisión de estudio se compromete a:

1. Reintegrarse a sus actividades en la unidad académica a la cual pertenezca, inmediatamente finalice la comisión o antes, en caso de una finalización anticipada.

2. Obtener, al finalizar su comisión de estudio, el título. En el evento en que, por razones no imputables al profesor, este no pueda aportar el título, se aceptará temporalmente certificación sustitutiva oficial del título.
3. Prestar sus servicios en la Universidad por el mismo tiempo de duración de la comisión, el cual será contado a partir de la fecha de expedición del título o de la certificación de culminación de todos los compromisos académicos y administrativos requeridos por el grado, emitidos por la institución donde cursó los estudios.
4. Acreditar la convalidación del título ante el Ministerio de Educación Nacional, cuando el mismo sea obtenido en el exterior. (Subrayado fuera de texto)

En la medición en transición, la Universidad de Antioquia en conjunto con el equipo asesor contratado para la etapa de preparación obligatoria, decidió reconocer las comisiones de estudio como beneficio a los empleados a largo plazo por el valor arrojado en el cálculo actuarial, considerando que la Universidad se compromete con el docente a pagarle el salario y las prestaciones sociales, durante el tiempo que dura la comisión, que es de aproximadamente 5 años. El cálculo actuarial de los desembolsos futuros por comisiones de estudio, asciende a \$8.372 millones.

El registro contable es el siguiente:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
198605	Gasto diferido por subvenciones condicionadas	8.372 millones	
251203	Capacitación, bienestar social y estímulos		8.372 millones

Quincenalmente, la Universidad realiza el pago del salario y de las prestaciones sociales a los docentes que se encuentran en comisión de estudio. En el momento del pago realiza los siguientes registros:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
190515	Otros beneficios a los empleados	XXXX	
250501	Nómina por pagar		XXXX
251203	Capacitación, bienestar social y estímulos	XXXX	
198605	Gasto diferido por subvenciones condicionadas		XXXX

Cuando el docente regresa de la comisión y empieza a contraprestar, se va reconociendo el costo por beneficios a los empleados distribuido linealmente por el tiempo que el docente debe contraprestar, así:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
720803	Sueldos y salarios	XXXX	
190515	Otros beneficios a los empleados		XXXX

Sin embargo, considerando la definición de beneficios a empleados a corto plazo y largo plazo, surge la inquietud del manejo contable de este cálculo, puesto que consideramos que se asemeje más a un beneficio a los empleados de corto plazo, por ser un pago de nómina mensual, siendo impropio el reconocimiento del cálculo actuarial.

B. Consideraciones

Según la Norma de Beneficios a los Empleados, *“se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo”*.

Los beneficios a largo plazo son *“aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios”*.

Adicionalmente, en los beneficios a corto y largo plazo se indica que, *“en caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios”*.

Se interpreta que la norma establece el cumplimiento de dos condiciones, que los pagos estén condicionados y que el empleado no los haya cumplido parcial o totalmente. Cuando el docente se encuentra en comisiones de estudio, no ha incumplido con las condiciones establecidas, solo incumple cuando no obtiene el título o cuando no contrapresta por el mismo tiempo de duración de la comisión.

Por otro lado, el concepto 20172000000201 indica:

“Se reconocerá un activo por concepto de bienes y servicios pagados por anticipado cuando se traten de recursos destinados para la realización de estudios que, en principio, no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado, caso en el cual, se registrará un débito en

la subcuenta 190515 — Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905 — BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, contra un crédito en la subcuenta 190801 — En administración de la cuenta 1908 — RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION”. (Subrayado fuera de texto)

Considerando lo establecido en la norma de beneficios a los empleados y el concepto, se identifica que el concepto está incluyendo una palabra que cambia la interpretación de la norma, indicando “siempre que esté condicionado **al posterior** cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado” (resaltado fuera de texto). Esta interpretación va en contravía de la norma de beneficios a empleados.

C. Consulta

- Cuando la Universidad realiza pagos por salario y prestaciones sociales a los docentes que se encuentran en comisión de estudios, considerando que el docente no ha incumplido las condiciones establecidas, ¿el registro debería ser directamente a resultados?
- Teniendo en cuenta la respuesta anterior y que el compromiso con el docente es de aproximadamente 5 años (el tiempo que dure en comisión), pero los desembolsos de las comisiones de estudio (salarios) son quincenales ¿es procedente el manejo contable que actualmente está efectuando la Universidad? (esto es, tener reconocido como beneficios a largo plazo el cálculo actuarial por este concepto y disminuirlo contra el activo inicialmente reconocido cuando se efectúa el pago respectivo; además de llevar los pagos por comisiones de estudio a un activo por beneficios a los empleados).
- ¿La Universidad deberá dar de baja el pasivo por beneficios a largo plazo que tiene reconocido por el valor del cálculo actuarial realizado para los docentes que se encuentran en comisiones de estudio? (...)”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto del Acuerdo Superior 441 del 28 de marzo de 2017, por el cual se modifican los artículos 106 a 119, y se adiciona un artículo al Capítulo IV del Título Tercero del Acuerdo Superior 083 del 22 de julio de 1996, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 106. Un profesor se encuentra en comisión cuando, por disposición de la Universidad, ejerce temporalmente funciones de interés institucional en lugares distintos de la Universidad de Antioquia, o cuando por encargo de la Universidad realice de manera transitoria actividades diferentes a las inherentes al cargo del cual es titular. Las comisiones serán:

(...)

De estudio. Un profesor se encuentra en comisión de estudio cuando la Universidad lo autoriza para que, con dedicación de tiempo completo o de medio tiempo de su jornada laboral, se separe de sus funciones con el fin de realizar estudios de posgrado.

(...)

Artículo 108. Para conceder una comisión de estudio se requiere, además de las condiciones generales señaladas para el otorgamiento de estímulos académicos, que el profesor en servicio activo presente una solicitud escrita con información sobre su trayectoria, el programa y la institución que ofrece el programa donde se matriculará, la relación de aquel con su área de desempeño, y una sustentación de los beneficios que la Universidad obtendría de esos estudios. La solicitud se presentará ante el consejo de facultad, escuela o instituto correspondiente, el cual conceptuará ante el Rector sobre la conveniencia de la autorización de la comisión, y de la información sobre las formas de seguimiento de la misma. El consejo de la unidad académica verificará y certificará con los soportes respectivos los siguientes requisitos: (...)

Artículo 109. Todo profesor a quien se confiera comisión de estudio se compromete a:

1. Reintegrarse a sus actividades en la unidad académica a la cual pertenezca, inmediatamente finalice la comisión o antes, en caso de una finalización anticipada.
2. Obtener, al finalizar su comisión de estudio, el título. En el evento en que por razones no imputables al profesor, este no pueda aportar el título, se aceptará temporalmente certificación sustitutiva oficial del título.
3. Prestar sus servicios en la Universidad por el mismo tiempo de duración de la comisión, el cual será contado a partir de la fecha de expedición del título o de la certificación de culminación de todos los compromisos académicos y administrativos requeridos para el grado, emitidos por la institución donde cursó los estudios.

4. Acreditar la convalidación del título ante el Ministerio de Educación Nacional, cuando el mismo sea obtenido en el exterior.

Parágrafo: en caso de que el profesor incumpla alguno de estos compromisos, la Universidad, previo agotamiento del debido proceso, declarará el incumplimiento de la comisión y hará efectiva la garantía de que tratan los artículos 111 y 112. En caso de que, con posterioridad a la declaratoria de incumplimiento, el profesor conserve su vinculación con la Universidad, y acredite el cumplimiento de la obligación que dio origen a aquella, la Institución modificará el acto que la declaró y recalculará el tiempo restante de contraprestación de que trata el numeral 3 del presente artículo, sin que en ningún evento sea procedente la devolución de dineros a favor del profesor.

(...)

Artículo 111. Una vez concedida la comisión de estudio, el profesor suscribirá con la Universidad un acta de compromisos en la cual estarán claramente detalladas las obligaciones que adquiere y la garantía que se otorgue para ello.

Artículo 112. La Universidad exigirá al profesor una garantía suficiente y segura a juicio de la Unidad de Asesoría Jurídica de la institución, para cubrir el monto de los salarios y prestaciones devengados durante el tiempo que permanezca en comisión de estudio. La garantía se hará efectiva en caso de incumplimiento de la comisión o de los compromisos derivados de la misma. Para calcular el monto derivado del incumplimiento se tendrán en cuenta los salarios y prestaciones, que serán indexados a la fecha en que se declare el incumplimiento.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en los numerales 5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo, y 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

“5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo.

Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

7. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

5.1.3. Revelaciones

10. La entidad revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios a los empleados a corto plazo:

a) la naturaleza de los beneficios a corto plazo; y

b) la naturaleza, cuantía y metodología que sustenta la estimación de los beneficios otorgados a los empleados por incentivos.

(...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En desarrollo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los gastos relativos a sueldos, prestaciones sociales, aportes a seguridad social, bonificaciones y otros beneficios a favor de los trabajadores vinculados a una entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo, deberán registrarse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

La contrapartida del pasivo será el gasto o costo, cuando la Entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados, caso en el cual, registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

No obstante, la contrapartida del pasivo por Beneficios a los empleados a corto plazo será un activo, cuando existan condiciones al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente.

Así las cosas, los pagos por salario y prestaciones sociales realizados a los docentes que se encuentran en comisión de estudio, deberán registrarse mediante un débito en las subcuentas 190511-Sueldos y salarios y 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, toda vez que, los docentes adquieren unos compromisos futuros los cuales están estipulados en el artículo 109 del Acuerdo Superior 441 de 2017, y de no cumplirlos, la Universidad previo agotamiento del debido proceso, declarará el quebrantamiento de la

comisión y hará efectiva la garantía, la cual consiste en calcular el monto derivado del incumplimiento, y su correspondiente indexación.

Con el pago de los beneficios a los profesores, la Universidad deberá debitar la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, la cuenta de bienes y servicios pagados por anticipado, se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el Acuerdo antes mencionado, para esto, la Universidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Cuando las condiciones se incumplan, la Universidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 138480-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor del incumplimiento, y acreditar las subcuentas 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En ese sentido, la entidad deberá corregir el error en atención a lo dispuesto en el numeral 4-POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES del Marco normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las subcuentas 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y, 251203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO por el valor del cálculo actuarial, con contrapartida en ambos casos en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Con respecto a su observación sobre el texto “siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado”, es pertinente precisar que ello está directamente relacionado con el reconocimiento de un activo, pues si los requisitos ya estuviesen cumplidos, no habrá lugar a reconocer un activo, y por lo tanto deberían afectarse los resultados del período.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002341 del 30-01-2019
20192000021391 del 16-05-2019
20192000036891 del 23-08-2019

1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.15 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20192000023631 DEL 06-06-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Improcedencia de destinar una provisión registrada en la información financiera para fines distintos a su creación

Doctora

JOHANA GALVIS GALINDO

Jefe Oficina Jurídica

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500020732, del 28 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Los recursos estimados como provisión contable en la cuenta del Instituto N° 27010501 - “Pasivos estimados-Litigios y demandas-Laborales -“

¿Pueden utilizarse para otras destinaciones siempre y cuando la contingencia no haya ocurrido? o por el contrario, deben mantenerse intactos en las cuentas hasta que se determine la ocurrencia o no de la contingencia.”

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Provisiones, establece:

“Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas. (...)

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

6.3. Medición posterior

Las provisiones se revisarán como mínimo al final del periodo contable o cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)

Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.” (Subrayado fuera del texto)

De forma complementaria, la CGN emitió el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias mediante la Resolución N° 116 de 2017, en el cual establece:

“Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. (...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al cierre del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.

2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. (...)

2.7. Sentencia absolutoria, laudo arbitral y acuerdo de conciliación extrajudicial

En el evento en que la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial exima de responsabilidad a la entidad demandada, se ajustarán las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando una entidad ha reconocido una provisión por una obligación probable, esta se utilizará únicamente para el fin para el cual fue creada. Si la obligación deja de ser probable para ser prácticamente cierta, la entidad deberá cancelar la provisión y crear la cuenta por pagar, pero si por el contrario, la probabilidad de salida de recursos pasa a ser nula o remota, se deberá reversar la provisión. En ningún caso, podrá utilizarse una provisión para un fin diferente al cual fue creado.

Para el caso particular de un proceso jurídico, una vez creada la provisión por estimarse una alta probabilidad de pérdida del proceso, la obligación probable deberá permanecer en la situación financiera de la entidad hasta tanto no se reciba nueva información del avance del proceso que modifique tal probabilidad. Para tal caso, la entidad debe realizar un debido seguimiento al proceso jurídico de tal manera que la información financiera refleje los avances, cambios de estimaciones y actualizaciones que el mismo vaya presentando.

Una vez finalice el proceso jurídico, la entidad deberá proceder a la cancelación de la provisión y reconocer una cuenta por pagar si la sentencia ha fallado en contra, o registrar un ingreso o un gasto si ha fallado a favor, de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, expedido mediante la Resolución N° 116 de 2017.

Como consecuencia de ello, al presentarse una eventualidad diferente, deberá proceder a reconocer la provisión respectiva, siempre que se configuren los criterios suficientes para ello.

CONCEPTO No. 20192000029391 DEL 16-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias definitivas condenatorias

Doctora
MARTHA LILIANA BUENAVENTURA CÁRDENAS
Jefe de la Coordinación de Contabilidad General
Subdirección de Gestión de Recursos Financieros
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002490-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“La DIAN realiza los registros contables de sus procesos judiciales y conciliaciones extrajudiciales atendiendo a lo expresado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 533 de 2015 y puntualmente en la Resolución 116 de 2017, en cuanto a la causación de los pasivos reales, gastos por intereses y gastos por costas una vez se conoce la liquidación definitiva de la sentencia y se expide el acto administrativo de liquidación, es decir una vez se termina el procedimiento de sustanciación por parte de la dependencia encargada de tal efecto y se emite una Resolución para el Reconocimiento del Pago.

La DIAN determina el valor de la provisión de los procesos litigiosos, teniendo en cuenta los valores consignados en las pretensiones de la demanda, acatando lo estipulado en la Resolución 353 de la ANDJE, sin incluir en el valor de la provisión, los intereses y demás gastos asociados a la liquidación final de la sentencia; asimismo, según lo estipulado en el Decreto 1069 de 2015, designa como responsables del cálculo de la provisión a los apoderados del proceso.

El registro SIIF Nación de la obligación se realiza una vez se tiene la Resolución de Pago, causando los pasivos reales, los gastos asociados y realizando los ajustes pertinentes a las cuentas de provisión, según se haya causado mayor o menor gasto por la estimación realizada por el apoderado.

La Contraloría General de la Nación dentro de la Auditoría Financiera que realiza a la Entidad, realizó una observación en la que manifiesta que, una vez un proceso litigioso tenga sentencia ejecutoriada, deben ajustarse las cuentas de provisión, gastos asociados y la cuenta por pagar; con la información con la que se cuente en el proceso de sustanciación, aunque esta sea una proyección del posible valor a cancelar. De acuerdo con lo anterior, la Contraloría encuentra subestimaciones y sobreestimaciones en las cuentas del pasivo cuentas por pagar, en las cuentas de Provisiones y en las cuentas del Patrimonio por la afectación de los gastos que ellos consideran deberían haberse causado.

Para la entidad hasta tanto no se emita la Resolución que reconoce el pago, los procesos se mantienen en la cuenta de provisión y el valor se ajusta de acuerdo con lo estimado por el apoderado del proceso y el valor definitivo de la liquidación.

De acuerdo con lo expuesto, se solicita a la Contaduría General de la Nación, concepto en cuanto a si la UAE DIAN incurre en un error contable al tener estipulado que los valores de la provisión se mantengan y se causen los intereses y demás gastos asociados hasta el momento de la liquidación definitiva del crédito judicial (Resolución que reconoce el pago).”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 2.5 y 2.6 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipulan:

“2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302- Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

(...)

2.6. Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la

subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460- CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.” (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 192, 193 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, Ley 1437 de 2011, estipulan:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

Cuando el fallo de primera instancia sea de carácter condenatorio y contra el mismo se interponga el recurso de apelación, el Juez o Magistrado deberá citar a audiencia de conciliación, que deberá celebrarse antes de resolver sobre la concesión del recurso. La asistencia a esta audiencia será obligatoria. Si el apelante no asiste a la audiencia, se declarará desierto el recurso.

Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud.

En asuntos de carácter laboral, cuando se condene al reintegro, si dentro del término de tres (3) meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que así lo disponga, este no pudiere llevarse a cabo por causas imputables al interesado, en adelante cesará la causación de emolumentos de todo tipo.

El incumplimiento por parte de las autoridades de las disposiciones relacionadas con el reconocimiento y pago de créditos judicialmente reconocidos acarrearán las sanciones penales, disciplinarias, fiscales y patrimoniales a que haya lugar.

Ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la Secretaría remitirá los oficios correspondientes.

Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago.
2. El Fondo adelantará los trámites correspondientes para girar los recursos a la entidad obligada en el menor tiempo posible, respetando el orden de radicación de los requerimientos a que se refiere el numeral anterior.
3. La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.
4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

La ordenación del gasto y la verificación de requisitos de los beneficiarios, radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, ni para el Fondo de Contingencias. En todo caso, las acciones de repetición a que haya lugar con ocasión de los pagos que se realicen con cargo al Fondo de Contingencias, deberán ser adelantadas por la entidad condenada.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará el procedimiento necesario con el fin de que se cumplan los términos para el pago efectivo a los beneficiarios. El incumplimiento a las disposiciones relacionadas con el reconocimiento de créditos judicialmente reconocidos y con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

PARÁGRAFO 2o. El monto asignado para sentencias y conciliaciones no se puede trasladar a otros rubros, y en todo caso serán inembargables, así como los recursos del Fondo de Contingencias. La orden de embargo de estos recursos será falta disciplinaria.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

En este sentido, es menester manifestar que la cuenta por pagar se debe reconocer una vez la sentencia en la que se encuentra la liquidación de la condena, o en su defecto, el auto correspondiente, quede en firme. Lo anterior en atención a que, ejecutoriada la providencia judicial, la entidad adquiere una obligación y cesa la incertidumbre de que trata la norma de provisiones.

El hecho de que la DIAN emita un acto administrativo en que se reconozca el pago, no significa que en ese momento nazca la obligación, pues la obligación de pagar la suma de dinero respectiva se hace exigible en virtud de la providencia que imponga o liquide una condena o que apruebe una conciliación. Dicha suma, como lo establece el CPACA, devenga intereses moratorios desde la ejecutoria de la providencia, por lo que, sobre los mismos, tampoco habría incertidumbre.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000003001 del 07-02-2019
20192000028341 del 09-07-2019
20192000033781 del 20-08-2019
20192000036751 del 23-08-2019
20192000044151 del 04-09-2019

1.16 OTROS PASIVOS**CONCEPTO N° 20192000003091 DEL 07-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Pasivos Transferencias y Subvenciones Gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos de cooperación que el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA suscribe con el Municipio de Tauramena, para la prestación de servicios de Asistencia Técnica y Operativa.

Doctor
 JOSÉ JOAQUÍN ALFONSO ROA
 Contador
 Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA
 Tauramena, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000012-2, del 02 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos de cooperación, que el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA, suscribe con el Municipio de Tauramena, para la prestación de servicios de Asistencia Técnica y Operativa, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno

CONSIDERACIONES

Los convenios interadministrativos de cooperación, suscritos entre el Municipio de Tauramena y el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-FATA, objeto de la consulta, establecen:

N° 003 del 17 de febrero de 2017

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga con la suscripción del presente convenio para con el

municipio para AUNAR ESFUERZOS Y CAPITAL EN LA PRESTACIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA, TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA Y EXTENSIÓN RURAL PARA LA PRODUCTIVIDAD A PEQUEÑOS Y MEDIANOS PRODUCTORES DEL MUNICIPIO DE TAURAMENA DEPARTAMENTO DE CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1) Girar al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” los recursos correspondientes al aporte del municipio, señaladas en el presente convenio y de acuerdo con las condiciones establecidas en la cláusula sexta del presente documento. 2) El Municipio ejercerá la supervisión administrativa, física de los equipos e instalaciones y financiera sobre los compromisos, la ejecución y resultados del convenio. 3). Cumplir y hacer cumplir las condiciones pactadas en el convenio y en los documentos que dé el forman parte. 4). Supervisar y controlar la ejecución de los recursos del presente convenio a través del supervisor, de conformidad a los términos del presente convenio, propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” y condiciones técnicas elaboradas por el municipio y entregadas al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” (...)

CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DEL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga para con el municipio a: 1) A ejecutar el objeto contractual de conformidad a lo señalado en el presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio y aceptadas por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, documento que hacen parte integral del presente convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO.-: El municipio girará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” el valor correspondiente al aporte del municipio, es decir, la suma de OCHOCIENTOS VENTICINCO MILLONES DE PESOS M/CTE (\$825.000.000,00), mediante actas parciales de ejecución, previa presentación de informe de actividades por parte de IFATA, en las que se describirán las actividades realizadas y los resultados obtenidos e informe por parte de la supervisión y un (1) acta de recibo y ejecución final, suscrita por la supervisión con visto bueno del Secretario de Desarrollo Económico. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: INDEMNIDAD.- el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” tendrá la obligación de mantener al MUNICIPIO libre de cualquier

daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes. (...)

CLAÚSULA DÉCIMA PRIMERA: COMITÉ TÉCNICO OPERATIVO: Para la ejecución del presente convenio, las partes acuerdan conformar un comité técnico operativo, el cual estará integrado de la siguiente manera: El Secretario de Desarrollo Económico o su delegado, quien lo presidirá. 2) El gerente del INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" o su delegado, dentro de las funciones del comité se encuentran las siguientes: a) Autorizar y sustentar técnicamente cualquier modificación que se presenta realizar al convenio. B) Hacer seguimiento técnico al desarrollo del convenio (...)"

Nº 004 del 20 de febrero de 2017

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio para PRESTAR ASISTENCIA TÉCNICA MEDIOAMBIENTAL PARA LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DE ECOSISTEMAS ESTRATÉGICOS, RECURSOS HÍDRICOS Y BIODIVERSIDAD EN EL MUNICIPIO DE TAURAMENA, CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA", estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)"

Las demás cláusulas se mantienen similares respecto al convenio Nº 003 de 2017.

Nº 035 del 26 de septiembre de 2017

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio a: PRESTAR ASISTENCIA TÉCNICA MEDIOAMBIENTAL PARA LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DE ECOSISTEMAS ESTRATÉGICOS, RECURSOS HÍDRICOS Y BIODIVERSIDAD EN EL MUNICIPIO DE TAURAMENA, CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA", estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEXTA: ANTICIPO Y FORMA DE PAGO: A) ANTICIPO: EL MUNICIPIO cancelará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" el valor correspondiente a la vigencia 2017, equivalente a la suma de CIENTO CUARENTA Y TRES MILLONES CUATROSCIENTOS MIL PESOS CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS M/CTE (\$143.400.000,48) en calidad de anticipo previa aprobación del plan de inversión del

antipico por parte del supervisor y una vez se cumplan los requisitos de ejecución del presente convenio. PARÁGRAFO PRIMERO: Los recursos entregados por el MUNICIPIO al CONTRATISTA a título de anticipo, serán manejados en una cuenta separada de ahorros a nombre del contrato con domicilio en el Municipio de Tauramena. Estos dineros sólo podrán destinarse para la ejecución del contrato, en virtud a lo consagrado en la cláusula segunda del presente contrato, y en ningún caso podrán ser retirados para incluirlos en otras cuentas bancarias. PARÁGRAFO SEGUNDO:- Los rendimientos financieros que generen los dineros girados a título de anticipo al CONTRATISTA, por el presente contrato pertenecerán al MUNICIPIO, los cuales deberán devolver el CONTRATISTA al MUNICIPIO dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de suscripción del acta de recibo definitivo y acta final de ejecución. B) FORMA DE PAGO: Mediante actas parciales de ejecución hasta el 90% del valor contratado, previa presentación de informe de actividades por parte de IFATA, en el que se describirán las actividades realizadas y los resultados obtenidos, el 10% restante del valor del contrato se pagará mediante acta de liquidación final, previa presentación de informe por parte del contratista e informe de supervisión donde señale los indicadores de producto y resultados obtenidos con la suscripción y ejecución del presente convenio. En cada acta parcial se amortizará el anticipo, de tal forma que al terminar la vigencia 2017, el anticipo quede amortizado en el 100%. (...)”

Nº 010 del 20 de mayo de 2016

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio al APOYO EN EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD DE SACRIFICIO Y FAENADO DE LAS ESPECIES BOVINA, BUFALINA Y PORCINA DE LA PLANTA DE BENEFICIO ANIMAL DEL MUNICIPIO DE TAURAMENA DEPARTAMENTO DE CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1) Girar al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” los recursos correspondientes al aporte del municipio, señaladas en el presente convenio y de acuerdo con las condiciones establecidas en la cláusula sexta del presente documento. 2) El Municipio se compromete a entregar para su uso toda la infraestructura física y equipos de la Planta de Beneficio Animal. La propiedad de todos sus bienes muebles e inmuebles actuales y/o adquirirlos bajo el convenio será del municipio. 3) El Municipio ejercerá la supervisión administrativa, física de los equipos e instalaciones y financiera sobre los compromisos, la ejecución y resultados del convenio. 4). Cumplir y hacer cumplir las condiciones pactadas en el convenio y en los documentos que dé el forman parte. (...) 9) Conformar un comité técnico el cual está

integrado por el Secretario de Desarrollo Económico, la Gerente de IFATA y el Administrador de la Planta por concepto del servicio de faenado. 10). Supervisar y controlar la ejecución de los recursos del presente convenio a través del supervisor, de conformidad a los términos del presente convenio, propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" y condiciones técnicas elaboradas por el municipio y entregadas al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" (...)

CLÁUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO.-: El municipio girará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" el valor correspondiente al aporte del municipio, es decir, la suma de DOSCIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS M/CTE (\$210.000.000,00) de la siguiente manera: El cincuenta por ciento (50%) del valor total del aporte del municipio, es decir, la suma de CIENTO CINCO MILLONES DE PESOS MCTE (\$105.000.000) en calidad de anticipo, una vez se cumplan los requisitos de ejecución del presente convenio y el cincuenta por ciento (50%) restante, es decir la suma de CIENTO CINCO MILLONES DE PESOS MCTE (\$105.000.000) mediante actas parciales, hasta el noventa por ciento (90%), de acuerdo con el avance de las actividades realizadas y a satisfacción del municipio, en cada acta parcial el contratista amortizará el anticipo; y el diez por ciento (10%) restante del valor total del contrato, mediante la suscripción del acta final de ejecución del contrato; una vez ejecutadas la totalidad de las actividades por parte del contratista y presentación el informe final (en medio físico y magnético), recibido a entera satisfacción por el supervisor (...)"

Los principios de contabilidad de devengo y esencia sobre la forma, contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica:

"Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos."

Sobre las transferencias, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. (...)

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

17. Las transferencias en efectivo entre Entidades de Gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar las condiciones pactadas, esto es modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

De acuerdo con el clausulado de los convenios interadministrativos de cooperación suscritos entre el Municipio de Tauramena y el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA, objetos de la consulta, los recursos que recibe el IFATA del municipio corresponden a un gasto por transferencia para el municipio y un ingreso por transferencia para el Instituto, toda vez que, aunque las actividades desarrolladas en la ejecución de los mismos hacen parte del objeto social del Instituto y del cometido estatal del municipio, la entidad territorial entrega los recursos y cede la titularidad de los mismos al Instituto para la ejecución del convenio y no existe condición expresa que implique que por incumplimiento de parte del Instituto se deban reintegrar los recursos. Por tanto, el IFATA reconocerá la recepción de los recursos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y el municipio reconoce la entrega en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si en el convenio se pacta la entrega de anticipos, cuando el IFATA reciba dichos recursos los reconocerá en el pasivo en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que, el municipio reconoce la entrega del recurso en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANES Y ANTICIPOS RENTREGADOS.

Con el cumplimiento de la ejecución de las actividades de conformidad con la entrega de actas parciales según se ha indicado en el convenio, el Instituto amortizará el anticipo mediante un débito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. De la misma manera, el municipio amortizará el anticipo entregado, reconociendo el gasto por transferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y disminuyendo el valor de la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANES Y ANTICIPOS RENTREGADOS.

Los gastos por el personal vinculado, sea por prestación de servicios o contrato laboral, así como los gastos de transporte, viáticos y papelería, entre otros, que se deriven de la ejecución del convenio, serán reconocidos por el IFATA en la medida que se vayan presentando, en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS.

Por su parte, los rendimientos financieros que se generen en la cuenta bancaria donde se reciba el anticipo, por ser de titularidad del aportante sin posibilidad de usarlo en actividades del mismo convenio, el registro contable corresponderá a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y el municipio los reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El IFATA deberá implementar un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se garantice el flujo de información periódica, así como la elaboración y entrega oportuna de los informes financieros, para realizar los debidos registros contables tanto en el municipio como en el mismo Instituto.

Ahora bien, es importante resaltar que lo anterior es con el fin de dar respuesta a la consulta planteada y aplica a partir del primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Sin embargo, los convenios objeto de la consulta fueron suscritos en periodos contables anteriores y el reconocimiento de los hechos económicos que surgieron en la ejecución de los mismos, en los años 2016 y 2017, debieron realizarse de conformidad al Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

CONCEPTO No. 20192000052831 DEL 16-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos recibidos en administración Patrimonio - Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Recursos recibidos en administración Ajuste a los resultados de ejercicios acumulados, por corrección de errores de períodos anteriores

Doctora
JENNY JOHANNA BECERRA CASTRO
Profesional Universitario - Presupuesto
Instituto Nacional para Sordos
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a las comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003013-2 del 28 de agosto de 2019, y 20195500030872 del 3 de septiembre de 2019 mediante las cuales consulta el procedimiento contable a aplicar en el caso de un convenio interadministrativo celebrado entre el Instituto Nacional para Sordos –INSOR y la Secretaría de Educación Distrital, con el objeto de “Realizar acciones para la ejecución del Plan Progresivo de Implementación de la Oferta Bilingüe Bicultural para la población sorda, a nivel administrativo, técnico, comunitario y pedagógico, en el marco de lo establecido en el Decreto 1421 de 2017 Por el cual se reglamenta en el marco de la educación inclusiva, la atención educativa a la población con discapacidad, cual además señala:

O. Desembolsos de los portes: (...) Los desembolsos se realizarán previa verificación y visto bueno de los informes presentados al supervisor. El INSOR, ejecutará las actividades descritas hasta la suficiencia de los recursos aportados por la SED para el desarrollo del objeto del convenio. Queda entendido que el INSOR solo comprometerá los aportes de la SED, requeridos para la debida ejecución del convenio, y, en consecuencia, la ejecución del presente convenio no genera beneficio económico alguno para el INSOR.”

Sobre el particular, la entidad manifiesta que en el año 2018 reconoció en la contabilidad los recursos entregados por la Secretaría de Educación como un ingreso por servicios conexos a la educación, cuando en realidad correspondían a recursos recibidos en administración. Además, que los pagos realizados al personal encargado de la ejecución del contrato se contabilizaron como gastos administrativos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, así como los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero estos son los ingresos, los gastos y los costos, señalando en relación con los pasivos y los gastos lo siguiente:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.”

“6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Así mismo, mediante Resolución la 386 de 3 de octubre de 2018, se incorporó al Marco normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual señala:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y

acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)

El CGC adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN como, “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos recibidos”

Además, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.
27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
 - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
 - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración, señala la entidad que administra los recursos debe reconocerlos como un pasivo en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, este procedimiento señala que en la administración de recursos, quien controla y es dueña de los recursos, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información sobre la gestión realizada con los mismos, que suministre la entidad que los administra. En tal caso, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En consecuencia, el INSOR como entidad que administra los recursos no podrá reconocer en su estado de resultados un ingreso por los recursos que corresponden a los recibidos en administración, por lo que es necesario, reversar el ingreso reconocido en la anterior vigencia afectando el patrimonio en el resultado de ejercicio anteriores y creando el pasivo por los recursos recibidos en administración.

De otra parte, los pagos realizados en cumplimiento de la ejecución del convenio, registrados como gastos propios que afectaron el estado de resultados de la entidad del periodo anterior deberán reversarse, para lo cual es necesario disminuir el pasivo de los recursos recibidos en administración contra el rubro del patrimonio en el resultado de ejercicios anteriores.

Ahora bien, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en lo relativo a corrección de errores, señala que la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectadas por el error y el efecto de la corrección del error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error; anotando además que, si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca.

Cabe señalar que en las notas a los estados financieros se revelará la naturaleza del error de periodos anteriores y el valor del ajuste.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20182300064091 del 09-01-2019
20192000000861 del 14-01-2019
20192000002851 del 05-02-2019
20192000016871 del 09-05-2019
20192000021071 del 14-05-2019
20192000024831 del 13-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000011863 del 22-08-2019
20192000031421 del 06-08-2019
20192000033801 del 13-08-2019
20192000044191 del 05-09-2019

1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO**CONCEPTO N° 20192000002051 DEL 28-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio.
	SUBTEMAS	Utilización de la cuenta 3145-Impactos por la transición al Nuevo Marco De Regulación.

Doctor
 JOSE NEMECIO RODRIGUEZ MORENO
 Director Gestión Corporativa
 Instituto Nacional Penitenciario
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000089-2 del 11 de enero del 2019 donde solicita se autorice el uso en SIIF Nación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, durante el año 2019, con el fin de registrar los ajustes aprobados por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del INPEC.

Argumenta que el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno no contiene cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores, por el proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto, y solicita que si no es viable la utilización de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION se le indique la cuenta contable a utilizar o si es viable usar las subcuentas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 1 de la Resolución 523 de 2018, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación

(año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018, de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.” (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente el artículo 6° de la Resolución N°585 de 2018, dispuso:

“ARTÍCULO 6°. Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

De otra parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye que a partir del año 2018 los ajustes contables originados en proceso de depuración de años anteriores, la entidad deberá aplicar lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, afectando para ello el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

No es viable usar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por cuanto esta cuenta solo se debió ser utilizada solamente durante el 2018 para ajustes derivados de la medición de los activos pasivos y patrimonio, diferentes a los registros originados en procesos de depuración contable, tal como lo señala la Resolución N° 523 de 2018.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 585 de 2018, la CGN dispuso a 1 de enero de 2019, la eliminación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, razón por la cual las entidades deben reclasificar el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO N° 20192000007461 DEL 06-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las entidades del Gobierno
	SUBTEMAS	Reclasificación del saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Doctor
DIEGO SAÚL VIENA DÍAZ
Contador
Secretaría Distrital de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000785-2, el día 27 de febrero de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en la cual debe registrar el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a 31 de diciembre de 2018, dado que el ejercicio del periodo 2018, arrojó un déficit y la cuenta de impactos presenta saldo positivo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 6º de la Resolución N° 585 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que de acuerdo con resultado del ejercicio del año anterior, se realizará la reclasificación a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por lo tanto, si la entidad registra un déficit en el periodo anterior, la reclasificación corresponderá a un débito en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 311002-Pérdida o déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, si por el contrario se evidencia un excedente, se acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y se debitará la cuenta 310901-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

En este sentido, para la aplicación del artículo 6º de la Resolución N° 585 de 2018 se atenderá a la lógica mencionada en el párrafo anterior, por lo cual, si el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a

un excedente, se cancelarán las subcuentas respectivas y se acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si por el contrario el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un déficit, se cancelarán las subcuentas respectivas y se debitará la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO N° 20192000010601 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obligaciones por la adquisición de bienes y servicios y transferencia de los mismos al INPEC, por parte de la USPEC, correspondientes al periodo anterior. Reconocimiento en el INPEC de los bienes y o servicios suministrados por la USPEC, correspondientes al periodo anterior.

Doctor
 JORGE ENRIQUE SANCHEZ PRIETO
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Unidad De Servicios Penitenciarios Y Carcelarios-USPEC
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550000998-2 del 5 de marzo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“Hago referencia al concepto 20182000032481 del 21 de junio de 2018 expedido por la CGN a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios- USPEC en el sentido de solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. Qué registro contable debe efectuar la USPEC en 2019 por la elaboración de obligaciones en 2019 del pago de facturas o cuentas de cobro de bienes y prestación de servicios recibidos en el año 2018, ¿que no quedaron registradas en la contabilidad en 2018 mediante la elaboración de comprobantes manuales? ¿De igual manera qué registro contable debe efectuar el INPEC?
2. Qué registro contable debe efectuar la USPEC en 2019 dado que la transferencia de los bienes y servicios se realizó al INPEC en el 2018 pero el acto administrativo que formaliza dicha transferencia es del año 2019? ¿De igual manera qué registro contable debe efectuar el INPEC?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)”

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos en los estados financieros:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

El numeral 6.1.1. Activos, del citado Marco Conceptual, define el control en los siguientes términos:

“(...) El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente: “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 484 de 2017, sobre la corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de períodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”. (Subrayado fuera del texto)

El concepto N° 20182000032481 del 21 de junio de 2018 expedido por la CGN a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios- USPEC, señala lo siguiente:

“se debe tener en cuenta que siendo el objeto de la USPEC el gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el funcionamiento de los servicios a cargo del INPEC, dicha entidad deberá reconocer las erogaciones correspondientes en la medida en que se configuran como gastos de operación.

Sin embargo, atendiendo a la característica de representación fiel de la información, tal como se establece en el Marco Conceptual, los gastos correspondientes deberán reflejarse de acuerdo con su naturaleza en los estados financieros del INPEC, ya que es esta entidad la que tiene a su cargo la prestación de servicios carcelarios y penitenciarios, independientemente que el pago de los bienes y servicios respectivos los realice la USPEC, de manera similar a lo planteado en el concepto emitido durante el año 2013, del cual se hace referencia en los antecedentes.

De acuerdo con lo anterior, en la causación de los gastos por parte de la USPEC, se deberá afectar con un débito las subcuentas que correspondan a la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, dependiendo de la naturaleza correspondiente, esto es, alimentación, servicios de salud, entre otros; y un registro crédito en la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, deberá reconocer un crédito a las subcuentas previamente afectadas, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, contra un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, para el caso de bienes adquiridos para el INPEC, o la subcuenta 542390-Otras transferencias, para el caso de servicios, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, en atención a lo planteado en el primer párrafo de las conclusiones, el INPEC deberá reconocer los bienes recibidos, como un ingreso sin contraprestación, mediante un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en las cuentas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; o gasto, en la medida en que se configuren las definiciones correspondientes para cada una de dichas partidas.”

Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIOES, la cual se describe así:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- (...)

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Interrogantes 1 y 2: Reconocimiento por parte de la USPEC de obligaciones por la adquisición de bienes y de la respectiva transferencia al INPEC, y registro en el INPEC de la recepción de dichos bienes y servicios, cuyos registros se omitieron en el año 2018 y cuyo acto administrativo se formalizó en el año 2019.

En concordancia con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento de los hechos económicos debió efectuarse en el momento en que sucedieron los hechos en cumplimiento del principio de contabilidad de devengo, y las normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno

En consecuencia, ante la omisión en el año 2018 del reconocimiento de los hechos planteados en la consulta, las entidades deben aplicar la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de tal manera, que se cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

Por tanto, en la USPEC tanto para el reconocimiento de la obligación con los proveedores como en la transferencia de los bienes y servicios al INPEC, deberá afectar debitando o acretiando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda al hecho económico.

Así mismo, en el INPEC el reconocimiento de los bienes debió efectuarse en el momento en que la entidad obtuvo el control sobre los mismos, y se hizo beneficiario de los servicios recibidos, esto es en el año 2018. Por tanto, ante esta omisión en el año 2019 le corresponde reconocer este hecho mediante un débito en las cuentas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; o gasto, según corresponda a la naturaleza de los hechos económicos, con

crédito a la subcuenta la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para efectos de presentación, para aquéllos hechos objeto de corrección catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI- Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, respecto de la forma de incorporar los registros en la plataforma tecnológica, deberá procederse de conformidad con las condiciones de parametrización y las instrucciones que se hayan definido para el manejo de la misma.

Es preciso advertir que en virtud del principio de devengo, el reconocimiento de los hechos económicos debe efectuarse en el momento en estos suceden y por lo tanto no es justificable que no se haya efectuado el registro por la ausencia del acto administrativo. Igualmente, resulta preocupante que ninguna de las dos entidades esté aplicando oportunamente la doctrina que se expidió, comportamiento que redundará en un desconocimiento de la regulación contable de aplicación obligatoria.

CONCEPTO N° 20192000010721 DEL 20-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	SUBTEMAS	Corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora
KAROL TATIANA AYALA DIAZ
Corporación Autónoma Regional de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000837-2, del 28 de febrero de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“En el mes de diciembre de 2018 se realizó la contabilización de un valor determinado en extracto bancario como si este fuera un gasto bancario cuando realmente correspondía a giro de dineros (reintegro) al Ministerio del Medio Ambiente por la no ejecución de unos recursos de un convenio. En el momento de realizar la conciliación bancaria se identifica que no se ha conciliado este valor que corresponde al giro de los recursos y que por lo contrario fue afectado el gasto de la vigencia 2018. La consulta es: a la fecha día de hoy es necesario afectar el banco dando la salida a los recursos pero afectando una contrapartida del ingreso en la cuenta 480826 recuperaciones? o contra el patrimonio?, o que cuenta contable permite reflejar correctamente este hecho económico”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

Dado que, para ser útil la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una

representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas”. (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 4. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La situación planteada en la consulta corresponde a un error en la información financiera que debe ser corregido aplicando lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

En este caso, como ya se produjo la salida de efectivo por cuando ya se realizó el reintegro al Ministerio del Medio Ambiente, la entidad deberá corregir la omisión mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS, donde se encuentre la partida por reintegrar al Ministerio del Medio Ambiente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún momento, un error de periodos anteriores se podrá corregir afectando el resultado del periodo actual.

Adicionalmente, si el error es considerado material, para efectos de presentación, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error, es decir hasta el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

CONCEPTO N° 20192000021671 DEL 22-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Cuentas a utilizar para el registro de ajustes a ejercicios anteriores derivados del proceso de depuración que aún no ha finalizado.

Brigadier General
WILLIAM E. RUIZ GARZÓN
Director Nacional Penitenciario y Carcelario- INPEC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N 2019550001890-2 del 15 de mayo de 2019, en la cual manifiesta que no ha recibido respuesta a la consulta identificada con el N° 20190EE0002197 del INPEC, relacionada con la contabilización de ajustes y reclasificaciones de vigencias anteriores a 2019, en razón a no es posible utilizar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, y a que el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno no contiene cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores aprobados por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable para el registro de operaciones como resultado del proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto.

En los siguientes términos se resuelve la solicitud

CONSIDERACIONES

La solicitud a que hace referencia la consulta fue atendida mediante el radicado CGN N° 20192000002051 del 28 de enero de 2019 dirigido al doctor José Nemecio Rodríguez Moreno, Director Gestión Corporativa del Instituto Nacional Penitenciario, en el cual se señaló: “De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye que a partir del año 2018 para el registro de los ajustes contables originados en proceso de depuración de años anteriores, la entidad deberá aplicar lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, afectando para ello el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

No es viable usar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por cuanto esta cuenta solo debió ser utilizada solamente durante el 2018 para ajustes derivados de la medición de los activos pasivos y patrimonio, diferentes a los registros originados en procesos de depuración contable, tal como lo señala la Resolución N 523 de 2018.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 585 de 2018, la CGN dispuso a 1 de enero de 2019, la eliminación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, razón por la cual las entidades deben reclasificar el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Así mismo, con relación al saneamiento contable, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 20160, establece que:

“(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo de cuentas anexo a la Resolución N°620 para Entidades de Gobierno, contiene la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES la cual se describe así:

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad como se expuso en las consideraciones, la CGN emitió el concepto N°20192000002051, dirigido al doctor José Nemecio Rodríguez Moreno, Director Gestión Corporativa del Instituto Nacional Penitenciario la CGN en respuesta a su radicado N° 20190EE0002197 en el cual se señaló el procedimiento contable para la corrección de errores de ejercicios anteriores, cuyas conclusiones se transcriben en el acápite de las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, respecto de la inexistencia de cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores para el registro de ajustes, aprobados por el Comité Técnico

de Sostenibilidad Contable como resultado del proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto, es preciso señalar que hasta el 31 de diciembre de 2017 las entidades podían afectar la cuenta 3105-Capital fiscal, para registrar los ajustes provenientes del saneamiento contable.

Así mismo, se precisa que la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN tenía como objetivo reconocer las diferencias que surgiera con ocasión de la determinación de saldos iniciales conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, entre el valor de la medición de bienes, derechos y obligaciones a 1 de enero de 2018, y el valor que el bien, derecho u obligación tenía reconocido a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad precedente. En consecuencia, no era viable utilizar esta cuenta para el registro de los ajustes derivados del proceso de depuración contable.

Por lo anteriormente expuesto, a partir del 1 de enero del 2018, los ajustes a las cifras presentadas en los estados financieros, derivados de procesos de saneamiento contable que se omitieron en años anteriores, deberán afectar las cuentas y subcuentas que representan derechos y obligaciones que se pretenden sanear o depurar y como contrapartida, se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Tal como se señaló en el concepto 20192000002051, con fundamento en la norma de Corrección de errores de periodos anteriores, si el valor de los ajustes se consideran materiales, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Mediante este pronunciamiento se complementa el concepto 20192000002051, del 28 de enero de 2019.

CONCEPTO N° 20192000022581 DEL 28-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Corrección de errores de ejercicios anteriores

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Contador
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001685-2 del 26 de abril de 2019, en la cual solicita aclaración al concepto 2017000019771, en lo relacionado con la corrección de errores de ejercicios, el cual señaló.

“4) Cuenta para el registro de corrección de errores de ejercicios anteriores.

El efecto de la corrección de errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se registrarán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores. Si el error tuvo impacto en cuentas patrimoniales, afectará tales cuentas. “Subrayado fuera de texto.”

Solicita que se puntualice cuales son las subcuentas de ingresos, costos y gastos, que se afectarían en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

Mediante correo electrónico, el consultante amplió la información en los siguientes términos:

La inquietud se genera porque en la entidad se han identificado aportes en especie consistentes en servicios (mantenimientos, capacitaciones), que fueron recibidos en la vigencia anterior pero no se suministró oportunamente la información para su oportuno

Estando en vigencia el reconocimiento se realiza de acuerdo con el concepto 20182300028611. Así:

“1. Apoyo para cumplimiento de actividades misionales

(...)

En el caso de los servicios recibidos como parte de los convenios de colaboración, cuya medición sea fiable, serán reconocidos por el Ministerio en el momento en que sean prestados por el tercero y utilizados por la Entidad en consonancia con la actividad misional desarrollada, para lo cual registrará debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, y acreditando las subcuentas del ingreso indicadas anteriormente.” (Subrayado fuera de texto)

En los siguientes términos se resuelve la consulta

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las

razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas expedido para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIOES, la cual se describe así:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- (...)

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1- (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para efectos de corregir la omisión de registros en años anteriores, los aportes en especie por mantenimiento y capacitaciones que fueron recibidos en la vigencia anterior y que debieron ser reconocidos en atención del principio de devengo, a efectos de dar cumplimiento al numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, la entidad tratará esta situación como dos hechos económicos independientes, así:

- Los servicios prestados por el tercero en especie se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, contra un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 2-PASIVO.
- Los servicios que sean prestados por la entidad en compensación por los servicios recibidos del tercero, se corregirán mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente la entidad cruzará las cuentas por cobrar y por pagar con el tercero, registradas en la corrección antes indicada, por cuanto no habrá lugar a movimiento de efectivo para cancelar estas cuentas.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20192000030241 DEL 24-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Resultados de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Ajuste del mayor valor del deterioro estimado en un período contable anterior.

Doctor
 JAIRO VELASQUEZ CHACÓN
 Subdirector Financiero
 Superintendencia Nacional de Salud
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002526-2 del 10 de julio de 2019, mediante la cual señala:

“Para el cierre de la vigencia 2018, atendiendo a los procedimientos establecidos, la Entidad determinó el deterioro de sus cuentas por cobrar; el cual, según las políticas contables se establece una vez al año al final de cada vigencia contable, registrándolo contablemente con la respectiva contrapartida en el gasto.

Con ocasión del informe preliminar de auditoría interna, entregado a finales del mes de junio del presente año por la Oficina Asesora de Control Interno de Gestión, al efectuar la traza del cálculo del deterioro, esa dependencia determinó que en la aplicación de la fórmula se realizó una inversión de factores, la cual tuvo como consecuencia que se determinara el deterioro por un mayor valor.

Identificada la necesidad de realizar el ajuste, la entidad ha determinado este valor como inmaterial ya que corresponde al 9% de la totalidad del gasto de la vigencia 2018 (para el 2018 la entidad presentó déficit); que el deterioro corresponde a una estimación, que no puede medirse con precisión y que se trata de la probabilidad de no pago de obligaciones; que como tal no reduce, ni afecta individualmente consideradas las obligaciones de terceros con la entidad; y que el cálculo del mismo y su correspondiente registro, conllevaron a una sobreestimación del gasto.

Así las cosas, basados en el marco normativo contable, capítulo VI numeral 4.3 y con base en lo anteriormente expuesto, la entidad ha determinado dar tratamiento de Corrección de

Errores de Periodos Anteriores inmatrimiales, cuyo ajuste se realizará con corte al 30 de junio de 2019, tomando la reversión del gasto como una recuperación y disminuyendo el deterioro en el valor correspondiente.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, solicitamos su concepto y guía técnica como ente regulador en materia contable pública, con el fin de confirmar que este es el tratamiento contable adecuado para realizar el ajuste necesario.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera señala que las características cualitativas de la información financiera son la relevancia y la representación fiel. Para que la información financiera sea relevante debe ser capaz de influir en las decisiones de los usuarios, y esto solamente es posible cuando la información es material y tiene valor predictivo. Así pues, la materialidad “es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.”

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos

y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, señala lo siguiente sobre la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

“DINÁMICA SE DEBITA CON:

(...)3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

(...) 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Entidad debe aplicar la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, toda vez que reconoció contablemente un mayor valor de deterioro de las cuentas por cobrar por causa de una falla en la utilización de la información disponible en la fecha del reconocimiento del deterioro.

Así pues, tomando en cuenta que el error se cometió en periodos anteriores, y que por ninguna circunstancia los errores de periodos anteriores afectarán los resultados del período, la Entidad debe corregir el error debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de deterioro, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, si la entidad determina que el error es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el párrafo 23 del numeral 4-Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información. Aquellos errores clasificados como no materiales, no se deben reexpresar de forma retroactiva, sin embargo la Entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, es preciso señalar que de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

CONCEPTO No. 20192000053431 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reexpresión de los estados financieros cuando sea un error relacionado con un activo considerado material para la entidad.

Doctora
 CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ
 Auditora
 Contraloría General de Caldas
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003101-2, del día 04 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita se indique si una entidad territorial debe reexpresar los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018, cuando en el año 2019 identifica que existe un error en los estados financieros del año 2018 relacionado con un activo considerado material para la entidad.

Mediante comunicación telefónica del día 17 de septiembre de 2019, la consultante aclara que los errores en la información financiera de la entidad auditada están relacionados con la no incorporación a 1° de enero de 2018 de una cantidad considerable de inmuebles, la clasificación de terrenos como edificaciones o irregularidades en la base de medición de los inmuebles usada para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo.

Por lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1. Relevancia, del numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, define la materialidad en los siguientes términos:

“(...) La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)”

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde

la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error (...)"

CONCLUSIONES

Las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad corresponden a errores que deben ser corregidos en el periodo contable en el cual se descubran, de acuerdo a la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, la entidad deberá ajustar el error contable, sea material o no, mediante un mayor o menor valor de la cuenta contable del activo, pasivo o patrimonio afectada, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen los ajustes.

Para efectos de la presentación de los estados financieros, la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores señala que en caso de tratarse de errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para el caso consultado, el ente territorial debe evaluar si se tratan de errores materiales o con importancia relativa que, individualmente o en su conjunto, puedan influir en las decisiones tomadas por los

usuarios de la información sobre la base de los estados financieros elaborados y presentados para dicho periodo contable y de ser así, deberá elaborar y presentar los estados financieros a 31 de diciembre de 2019, comparados con la información financiera a 31 de diciembre de 2018, como si los errores en dicho periodo contable no se hubieran cometido nunca, además de elaborar las revelaciones mínimas obligatorias transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Adicionalmente, de acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019
20192000003491 del 08-02-2019
20192000010961 del 20-03-2019
20192000011901 del 28-03-2019
20192000014081 del 22-04-2019
20192000023281 del 04-06-2019
20192000024831 del 13-06-2019
20192000026541 del 19-06-2019
20192000026951 del 25-06-2019
20192300022801 del 06-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000029271 del 12-07-2019
20192000031451 del 06-08-2019
20192000036751 del 23-08-2019
20192000039991 del 02-09-2019
20192000052831 del 16-09-2019
20192000053421 del 19-09-2019

1.18 INGRESOS FISCALES**CONCEPTO No. 20192000023281 DEL 04-06-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Ingresos Impuestos Cuentas por cobrar Impuestos Otras cuentas por cobrar Resultado de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Causación ingresos y cuentas por cobrar por concepto de Impuestos Reconocimientos mayores o menores valores liquidados por incapacidades, causadas en períodos anteriores.

Doctora
AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO
Director Administrativo
Dirección de Contabilidad General
Gobernación de Risaralda
Pereira-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001995-2 del 23 de mayo de 2019, mediante la cual consulta:

“1) Los ingresos que registra el Departamento de Risaralda con base en declaraciones tributarias cuyo recaudo se hace en la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras en el mismo momento de la recepción de dichas declaraciones, se puede contabilizar afectando la cuenta 1110-Débito contra la cuenta 4 crédito? o necesariamente debe afectar la cuenta 13 Débito contra la cuenta 4 crédito y la cuenta 13 crédito contra la cuenta 1110 Débito?

2) ¿Ya existe un instructivo para el reconocimiento del Pasivo Pensional, teniendo en cuenta que en el concepto No. 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018 expedido por la Contaduría General de la Nación, en la conclusión del punto No. 2 se indicó que este estaba en preparación?

3) ¿Referente a los registros contables por INCAPACIDADES, Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero exista un error en la

proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto, pero se detecte en un periodo posterior al de la liquidación de la nómina, el Departamento puede realizar el ajuste afectando la cuenta 138426- PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, cuya contra partida sería la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno, determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“Relevancia. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)”

Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)”

Ahora bien, para que la información financiera presentada cumpla con estas características cualitativas, en su preparación las entidades de Gobierno observarán pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información y que constituyen los principios de contabilidad aplicables en las diferentes etapas, de los cuales el de Devengo señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Así mismo, el Marco conceptual se refiere a los elementos de los estados financieros y define el activo como, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (...)”

De igual forma, define los ingresos como, “los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)”

Por su parte, la Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, en relación con los Impuestos señala:

“1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas expuestas del Marco conceptual del RCP aplicable en el proceso contable para que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, se concluye en el orden en que fueron planteadas las inquietudes así:

Pregunta 1. Los ingresos que registra el Departamento de Risaralda con base en declaraciones tributarias cuyo recaudo se hace en la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras en el mismo momento de la recepción de dichas declaraciones, se puede contabilizar afectando la cuenta 1110-Débito contra la cuenta 4 crédito? o necesariamente debe afectar la cuenta 13 Débito contra la cuenta 4 crédito y la cuenta 13 crédito contra la cuenta 1110 Débito?

De conformidad con el principio de Devengo a que hace referencia el Marco conceptual para las entidades de Gobierno, el cual señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, resulta imperativo el registro de los derechos que se derivan de las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

De otra parte la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala en relación con los impuestos, que la entidad reconocerá los ingresos por este concepto cuando surja el derecho de cobro, el cual se refleja en la contabilidad con la creación de la cuenta por cobrar que tiene como contrapartida el reconocimiento del ingreso, así las cosas y porque la contabilidad se basa en el principio de devengo y no de caja, el registro a realizar corresponde a un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4105-IMPUESTOS con débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, la cual se cancela posteriormente con el recaudo respectivo.

Pregunta 2. ¿Ya existe un instructivo para el reconocimiento del Pasivo Pensional, teniendo en cuenta que en el concepto No. 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018 expedido por la Contaduría General de la Nación, en la conclusión del punto No. 2 se indicó que este estaba en preparación?

En relación con el Procedimiento de pensiones la reglamentación correspondiente aún no se ha expedido, anotando sobre el particular que la respuesta indicada en el concepto a que hace referencia dirigido a esa misma entidad sobre el tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones, aún sigue vigente.

Pregunta 3. Referente a los registros contables por incapacidades. ¿Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero exista un error en la proporción asumida por parte del empleador, reconociendo un mayor o menor valor en el gasto, pero se detecte en un periodo posterior al de liquidación de la nómina, el Departamento puede realizar el ajuste afectando la cuenta 138426- PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, cuya contra partida sería la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se detecte un error en la proporción asumida por parte del empleador, en un período posterior al periodo de la liquidación de la nómina, el mayor o menor valor del gasto se reconocerá en el Resultado de ejercicios anteriores, así:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, y por la diferencia acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS o ARL, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, mediante un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, la diferencia se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es preciso advertir que este asunto le fue resuelto mediante la comunicación distinguida con el N° 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000005761 del 21-02-2019
20192000016871 del 09-05-2019
20192000024831 del 13-06-2019
20192000026191 del 18-06-2019
20192300016601 del 18-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000011863 del 22-08-2019

1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS**CONCEPTO N° 20192000014431 DEL 25-04-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Venta de servicios Gastos Costos de ventas Costos de transformación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos económicos que se desprenden de un contrato de prestación de servicios.

Doctor
ELKIN JULIÁN HERNÁNDEZ ÁLVAREZ
Profesional Especializado
Concejo Municipal de Ibagué
Municipio de Ibagué
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001465-2, del 05 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar lo siguiente:

- “1. ¿cuál es la forma correcta de contabilizar los compromisos adquiridos por una entidad pública a través de los contratos de prestación de servicios?
2. ¿cuál es la forma de (Sic) correcta de registrar los servicios periódicos entregados por los mismos durante la ejecución del contrato?
3. ¿Deben registrarse paralelamente los anteriores hechos económicos en las cuentas de Orden? ¿si sí, en cuales códigos?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sobre los principios de contabilidad de devengo y asociación, establece que:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)”

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Por su parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre los ingresos por prestación de servicios, se indica:

“2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Los contratos de prestación de servicios firmados por la entidad de gobierno podrán desarrollarse en dos vías: cuando la entidad es la contratante o cuando sea la contratista y el reconocimiento de los derechos y obligaciones deberá efectuarse en la medida en consonancia con el principio de devengo. A continuación se encuentra el desarrollo para cada uno de los escenarios planteados:

a. Entidad de gobierno como entidad contratista en un contrato de prestación de servicios

Cuando se trate de la prestación de servicios que tienen una duración determinada en el tiempo y que busca cumplir requerimientos contractuales efectuados por la entidad contratista, se reconocerá los ingresos y costos, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, en desarrollo del conjunto de tareas acordadas para la ejecución en el contrato. Además, deberá tener en cuenta que, el reconocimiento del ingreso y los costos asociados se realizará cuando puedan ser medidos con fiabilidad y sea altamente probable que la entidad recibirá los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio.

Así las cosas, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y la entrega a satisfacción por parte de la entidad contratante, con base en las diferentes actas parciales de entrega, el reconocimiento de los ingresos se realizará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 14-DEUDORES y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

En el momento del pago por parte del deudor, se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 14-DEUDORES afectada originalmente.

No obstante, si de acuerdo con el instrumento jurídico las partes acordaron anticipos o pagos por anticipado, el reconocimiento de la entrada de efectivo se realizará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que corresponde de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la ejecución del contrato, el ingreso se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que concierna de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Por su parte, las erogaciones que incurra la entidad, asociadas a la prestación de servicio, se reconocerán en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, durante el periodo contable. Si al finalizar el periodo contable no se han reconocido los ingresos asociados, el saldo de las erogaciones relacionadas a la prestación del servicio se trasladará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS.

Ahora bien, no es imperativo realizar registros contables en cuentas de orden, sin embargo, si la entidad encuentra alguna razón para efectuar un control global de los contratos en los cuales actúa como contratista, podrá efectuar un registro en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, partidas que deberán cancelarse una vez se ejecute el respectivo contrato.

b. Entidad de gobierno como entidad contratante en un contrato de prestación de servicios

En función del principio de devengo, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del servicio recibido, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con ocasión del pago al proveedor, se debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si dentro de las condiciones contractuales se estipularon anticipos o pagos por anticipado la entidad reconocerá la salida de recursos mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-

AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la ejecución del contrato, se reconocerá de acuerdo a la naturaleza del servicio recibido, un débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según concierna a la forma de pago pactada en el contrato.

CONCEPTO No. 20192000025981 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Venta de servicios Transferencias y subvenciones Otros ingresos Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Convenio Interadministrativo 20190004 celebrado entre la Policía Nacional y el Municipio de Duitama

Doctora
LIZBETH MARTÍNEZ FLOREZ
Contadora
Municipio de Duitama
Duitama, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001853-2, el día 13 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto frente al siguiente tema:

“El municipio de Duitama suscribe convenio Interadministrativo con la Policía Nacional cuyo objeto es: la Unión, coordinación y apoyo de esfuerzo entre el Municipio de Duitama y la Policía Nacional- Departamento de Policía de Boyacá con el fin de que unidades policiales apoyen a la Secretaria de Transito en su función de ejercer el control operativo, velar por el cumplimiento del régimen normativo de tránsito y transporte, la seguridad y la movilidad vial de las personas y cosas en las vías públicas, el cual tiene un valor pactado en la suma de \$443.000.000.

Según la cláusula quinta del convenio interadministrativo No. 20190004 se establece como forma de pago la entrega de bienes y servicios por parte del municipio en calidad de aportes de la siguiente manera: Las partes han acordado que la suma convenida sea ejecutada directamente por el Municipio, mediante la adquisición de bienes y servicios realizando los trámites contractuales pertinentes, de lo cual se presentarán las diferentes facturas a contratos que atiendan al cumplimiento de los bienes o servicios acordados y se dejará copia para la respectiva supervisión: suma que será destinada a los conceptos que se relacionan a continuación establecidos de conformidad con el Plan de Necesidades presentado por el Comandante de la Seccional de Tránsito y Transporte de Boyacá, previa

concertación con el Comando de Departamento de Policía de Boyacá, los cuales serán entregados por el Municipio en calidad de aportes de más tardar los días que en cada caso.

Por lo anterior se solicita concepto sobre el registro contable del convenio en mención, teniendo en cuenta que la Policía Nacional lo reporta como una transferencia de bienes entregados sin contraprestación, mientras que para el municipio representa un gasto, debido a que el municipio paga el servicio de apoyo por parte la Policía a la Secretaria de Tránsito del municipio para ejercer el control operativo de la movilidad.”

Mediante correo electrónico, se solicitó copia del Convenio Interadministrativo mencionado en la consulta, la cual llegó incompleta en sus clausulados.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo 20190004 celebrado entre el Municipio de Duitama y la Policía Nacional, establece:

“(…) Garantizar que los recursos aportados por el MUNICIPIO sean ejecutados y/o utilizados con arreglo a las previsiones consignadas en el presente convenio. 9) Efectuar oportunamente las solicitudes relacionadas con los seguimientos que en materia de bienes y servicios demanda la Seccional de Tránsito para la ejecución de este convenio. 10) Establecer mecanismos para la distribución y control en la entrega oportuna de los IPAT y de las libretas de comparendos. 11) Capacitar y especializar al personal vinculado a la Policía de Tránsito, dentro de los programas curriculares que adopte al respecto la institución con los recursos entregados por el municipio. 12) Recibir los bienes entregados por el municipio, mediante resolución o acto administrativo de transferencia y entrega en propiedad, dando uso de los mismos de acuerdo al objeto del convenio, los cuales tendrán destinación específica, una vez recibidos por la Policía Nacional, tendrán su respectiva entrada al kárdex.

PARAGRAFO: Los bienes y recursos solicitados por la Policía Nacional mediante el plan de compras, adquiridos y entregados por el municipio, tendrán relación directa con el objeto del convenio.

CLAUSULA TERCERA: COMPROMISOS DEL MUNICIPIO. El MUNICIPIO, mediante el presente convenio interadministrativo se compromete a: 1) Aportar los recursos previstos en el presente convenio en los términos y plazos establecidos en él, para el oportuno cumplimiento de su objeto. 2) Brindar la asistencia, colaboración y apoyo que la Policía requiera para el desarrollo de este convenio. 3) Entregar a la Policía Nacional —

Departamento de Policía Boyacá, en calidad de propiedad o transferencia, y dentro de los plazos establecidos en el plan de compras incorporado en el presente convenio, los equipos, vehículos, instalaciones y demás elementos, que se relacionan en el presente convenio. Los bienes y elementos deberán ser entregados mediante actas, que serán suscritas por el supervisor en representación de la Policía Nacional y el funcionario que designe el MUNICIPIO, en las que se indicarán las especificaciones y destinación de los bienes. (...)

CLAUSULA CUARTA: APORTES. Las partes aportarán para el desarrollo y ejecución de este convenio lo siguiente: 1. Para materializar el objeto del presente convenio EL MUNICIPIO brindará a la POLICIA NACIONAL un apoyo logístico y económico equivalente a la suma de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.0001oo); y 2. La Policía Nacional, asignará el personal debidamente capacitado (...)

PARAGRAFO PRIMERO: Luego de adquirida la totalidad de elementos y/o servicios antes relacionados, en caso de generarse sobrantes IGUAL o SUPERIOR al uno (1%) del valor del presente Convenio, el Supervisor designado por la Policía Nacional presentará un nuevo Plan de Necesidades al MUNICIPIO por el saldo faltante, que contenga bienes o servicios adicionales requeridos por la POLICIA NACIONAL, el cual deberá ser aprobado previamente por el señor Comandante del Departamento de Policía Boyacá, de modo que sea entregada la TOTALIDAD del monto acordado en el presente Acto, salvo todo saldo mínimo inferior al uno (1%) de los recursos pactados en el presente Acuerdo, el cual quedará a favor del Municipio.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Una vez adquiridos estos bienes por el MUNICIPIO serán entregados a la Policía Nacional — Departamento de Policía de Boyacá, mediante Resolución de transferencia o entrega en propiedad y deben ser insertados en los kárdex e inventarios de la Institución policial. Los bienes y elementos deberán ser entregados mediante actas, que serán suscritas por el supervisor administrativo en representación de la Policía Nacional y el funcionario que designe el MUNICIPIO, en las que se indicarán las especificaciones y destinación de los bienes.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: VALOR. El valor del presente convenio se establece por los aportes económicos realizados por parte del MUNICIPIO, los cuales ascienden a la suma de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.000,oo) moneda legal vigente.

CLAUSULA SÉPTIMA: IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL. El aporte que el MUNICIPIO se compromete a efectuar se hará cori cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal

número 2019000150 del 28 de enero de 2019, Rubro: (cuentas) 22341101,' Descripción: (Nombre) control de la seguridad vial y movilidad, por valor de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.000,00) moneda legal.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo IV. Ingresos, establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una

contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y en atención a que la copia del convenio interadministrativo celebrado, solicitada y enviada mediante correo electrónico, no se encuentra completa, será el Municipio a quien corresponde realizar el análisis del instrumento, junto con la Policía Nacional, con el fin de develar su esencia económica, a la luz del principio de esencia sobre forma, el cual versa que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

En este sentido, la Policía Nacional y el Municipio de Duitama, deben identificar el tipo de ingreso que se constituye para la Policía Nacional, es decir, si los ingresos derivados del convenio atienden a la definición de ingreso con contraprestación o sin contraprestación.

Lo anterior teniendo en cuenta que el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, establece que los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Estos ingresos pueden surgir de transacciones con y sin contraprestación.

Los ingresos producto de transacciones sin contraprestación son aquellos que se reciben sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido.

Estos ingresos se reconocerán cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Por el contrario, los ingresos de transacciones con contraprestación son los que se originan en la venta de bienes, prestación de servicios o por el uso que hacen terceros de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios, los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer

necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

Por lo tanto, si realizado el estudio pertinente al instrumento, se concluye que los recursos recibidos por la Policía Nacional constituyen un ingreso con contraprestación, esta deberá reconocer con un débito el activo que corresponda y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Simultáneamente, el Municipio reconocerá mediante un crédito la disminución del activo o la obligación en un pasivo y un débito en la subcuenta 511113-Vigilancia y seguridad de la cuenta 5111-GENERALES 511190-Otros gastos generales.

En caso contrario, si se concluye que los recursos recibidos por la Policía Nacional constituyen un ingreso con contraprestación, esta deberá reconocer con un débito el activo que corresponda y un crédito en las subcuentas respectivas 442807-Bienes recibidos sin contraprestación y/o 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Igualmente, el Municipio reconocerá mediante un crédito la disminución del activo o la obligación en un pasivo y un débito en las subcuentas respectivas 542307-Bienes entregados sin contraprestación y/o 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ver concepto N°20182300064091 del 09-01-2019 relacionado con esta clasificación.

1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO N° 20192000006221 DEL 26-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras-acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras-acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del bien inmueble recibido en comodato del Municipio de Medellín.

Doctora
 JOHANA CRISTINA HERNANDEZ GALLO
 Contratista Contabilidad
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000400-2, del día 08 de febrero de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre si es procedente el registro contable efectuado por la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia para la incorporación del “Edificio de Borde” recibido en comodato por parte del Municipio de Medellín, tras la firma del contrato de comodato N° 4600077470 del 19 de octubre de 2018, cuyo propósito es la entrega del bien inmueble para el equipamiento general de educación de la institución de educación superior.

La institución universitaria incorporó el bien inmueble en su información financiera como un activo de la entidad mediante un débito en la subcuenta 164028-Edificaciones de propiedad de terceros, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 442807-Ingresos Recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, al considerar que asume el control de este.

Destaca que no incorporó el activo contra un pasivo, toda vez que cumple con las siguientes condiciones contempladas en el contrato de comodato N° 4600077470 del 19 de octubre

de 2018: i) asumir el pago de los servicios públicos y ii) usar el bien para el equipamiento general de educación.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5. Principios de contabilidad pública, del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, define Esencia sobre forma en los siguientes términos: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)”

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece que “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)”

Los párrafos del 9 al 13 y el párrafo 25 del numeral 1.3. Transferencias, del Capítulo IV. INGRESOS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece

“9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone

simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo. (...)

1.3.2. Medición (...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición." (subrayado fuera del texto).

En la doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación mediante concepto N° 20162000023571 de fecha 2 de junio de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, se señaló lo siguiente:

"En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de Gobierno Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la comodataria debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar

el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Cuando una entidad pública, en cumplimiento del cometido estatal a su cargo, cede a otras entidades públicas o recibe de éstas bienes muebles e inmuebles mediante una transacción sin contraprestación, les corresponde a las entidades partícipes del acuerdo, a partir del juicio profesional, determinar según sea el caso, cuál debe reconocer el activo objeto de la transacción, aplicando el tratamiento contable establecido por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

En tal sentido, además de analizar las características definidas para el reconocimiento de un bien como propiedad, planta y equipo, es necesario hacer referencia a los elementos definidos para el reconocimiento de un activo y analizar en la determinación de control que el Marco Conceptual hace referencia, si los riesgos y beneficios asociados al activo han sido transferidos sustancialmente, caso en el cual la entidad cedente no podrá reconocerlo en su situación financiera.

Por lo anterior, si después de la evaluación profesional se establece que el Municipio de Medellín cedió a la institución universitaria una parte sustancial de la vida económica de la edificación entregada en comodato, sin que para su transferencia se impusieran condiciones que de no cumplir podrían llevar a la devolución automática de este, le corresponde a la entidad cedente retirar el bien inmueble mediante un débito en las respectiva subcuenta y cuenta relacionadas con la depreciación y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se reconocerá como gasto en el resultado del periodo en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5429-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Alternamente, reconocerá un débito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, la institución universitaria deberá incorporar el bien inmueble recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo con el fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de mercado de la edificación o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no

fue factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el bien se mide por el valor en libros que tenía el activo en la contabilidad del Municipio de Medellín.

Ahora bien, si después de la evaluación profesional determinan que la transferencia del bien se da por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad comodante debe mantener el bien en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria, al ser una entidad de gobierno sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002341 del 30-01-2019
20192000002521 del 01-02-2019
20192000004231 del 12-02-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000012451 del 01-04-2019
20192000016871 DEL 09-05-2019

CONCEPTO N° 20192000019711 DEL 10-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias Propiedad, Planta y Equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las construcciones de edificaciones en curso cofinanciadas por la nación.

Doctor
GERARDO ELIECER BURBANO GUERRERO
Financiero
Municipio de Santiago
Santiago-Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001371-2, del 29 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento para contabilizar los recursos recibidos por concepto de la construcción del Centro Administrativo Municipal (CAM) cofinanciado por la Nación, así como el reconocimiento del ingreso y los pagos parciales realizados por el Municipio en función de la construcción del mismo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El municipio de Santiago suscribió Acuerdo interadministrativo de cofinanciación 1774 de 2017 con el Ministerio del Interior con el objeto de "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Ministerio del Interior y el Municipio de SANTIAGO-PUTUMAYO para la ejecución de los Estudios, Diseños y Construcción del Centro Administrativo Municipal".

De acuerdo con la cláusula séptima de dicho convenio, el Ministerio realizará 5 desembolsos al municipio para el desarrollo del proyecto objeto del convenio, previo cumplimiento de los requisitos establecidos, de la siguiente manera:

N°	Valor	Requisito
1	\$ 145.068.116	Previa suscripción del convenio, cumplimiento de requisitos de perfeccionamiento y ejecución del mismo, apertura del proceso de selección de los contratistas que elaborarán los estudios y diseños.
2	\$ 684.333.541	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 10%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio que acredite el avance del 10% de ejecución de obra
3	\$ 622.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 40%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
4	\$ 414.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 70%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
5	\$ 207.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 100%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
	\$ 2.072.401.657	

Por otra parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En cuanto a lo relacionado con el reconocimiento y la medición inicial, la Norma de Propiedades, planta y equipo, establece que:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente el elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y se medirán por el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

15. Los elementos de propiedades, planta y equipo contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, en lo relacionado con los ingresos, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, señala lo siguiente:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

15. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los

activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

17. Las transferencias en efectivo entre Entidades de Gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala la descripción de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR señala que “Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de

participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud” (Subrayado fuera del texto)

La descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO establece que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS señala que “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

En cuanto a la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS establece que “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, teniendo en cuenta que con la firma del convenio interadministrativo el Ministerio del Interior se compromete a desembolsar recursos al Municipio de Santiago para para la construcción del CAM, el municipio deberá reconocer un ingreso por transferencia toda vez que corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de un tercero, tal y como lo define la Norma de ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Por lo anterior, para los recursos recibidos por el municipio de Santiago por parte del Ministerio del Interior para la construcción del CAM, se deberá establecer si estos están o no sujetos a condiciones, es decir, si se requiere que el Municipio los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deban ser devueltos al Ministerio del interior.

De tal forma que, en el caso en el que dichos recursos no estén sometidos al cumplimiento de condiciones, el municipio los registrará debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando se cumplan los criterios generales para el reconocimiento de la transferencia, es

decir, cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia.

Posteriormente, con el desembolso de los recursos, el municipio registrará la transacción debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por otra parte, si la entidad define que los recursos recibidos para la construcción del CAM están sujetos a condiciones, el municipio los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Seguido a ello, el municipio reconocerá el ingreso en la medida que cumpla las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Si el municipio no cumpliera con las condiciones para reconocer los recursos como un ingreso por transferencia, mantendrá reconocido el pasivo diferido hasta que realice el reembolso a la entidad correspondiente.

Ahora bien, en cuanto al registro de los pagos realizados por el municipio para la construcción del CAM, la entidad reconocerá inicialmente las obligaciones debitando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique la obligación generada por la construcción del CAM.

Cuando el Municipio realice el pago de las obligaciones, debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la obligación generada por la construcción del CAM y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el momento en el que la edificación cumpla con las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, lo reclasificará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20192000047201 DEL 10-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Registro de Transferencias de Gratuidad entre Fondos de Servicios Educativos

Doctora
 CARMEN ALICIA DÍAZ SILVA
 Contadora
 Alcaldía Municipal de Girón - Santander
 Carrera 25 N° 30 – 32 Parque principal (Código Postal: 687541)
 Girón, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002740-2, el día 1º de agosto de 2019, mediante la cual solicita:

“Por medio de la presente y muy respetuosamente me permito solicitar su valiosa colaboración con respecto a la inquietud planteada por los colegios pertenecientes al Municipio de Giron (Sic) con respecto al registro contable por concepto de transferencias de Gratuidad (Resolución 12829) a Instituciones Educativas. Lo anterior obedece a que las instituciones educativas principales recibirán el giro total y a su vez ellas darán giro a otras Instituciones Educativas, los contadores de dichas instituciones solicitan orientación una vez que no quieren caer en doblar información a momento de presentar y consolidar información. Cabe resaltar que la fecha Las (Sic) instituciones receptoras reconocieron una parte como transferencia y la otra parte la llevaron como recaudo de un tercero, sin embargo la Secretaria de Educación hace la observación que las Instituciones Educativas receptoras de la transferencia de los Recursos de Gratuidad serán las encargadas de reportar dicha transferencia en la plataforma SIFSE. Por lo anteriormente expuesto solicitamos su apoyo, con respecto a las directrices a seguir en materia de procedimiento contable.”

Mediante correo electrónico, enviado el 2 de septiembre de 2019, se realizaron las siguientes aclaraciones:

“1. Los colegios a los que refiere en su consulta, para efectos de reporte, ¿llevan contabilidad independiente y luego agregan al municipio?”

Efectivamente cada institución cuenta con su contador quienes elaboran los Estados Financieros con el fin de ser agregados.

2. ¿Cómo opera el flujo de recursos entre los colegios principales y las demás instituciones educativas?

Los recursos girados por el MEN el 26 de abril de 2019 mediante resolución 004284 fueron transferidos a los colegios principales quedando sin giro directo los 2 colegios nuevos que son santa cruz y portal campestre, Los colegios principales recibieron los recursos de estos colegios y transfirieron los recursos a las nuevas instituciones, lo anterior obedeció a que los nuevos colegios debían cargar matrícula con corte a 30 de noviembre de 2018 sin embargo no fue posible dicha información y los recursos pasaron para la siguiente vigencia realizando el giro el MEN a los colegios principales en la vigencia 2019.”

Mediante comunicación vía telefónica el día 5 de septiembre de 2019, la doctora Claudia Juliana de la Secretaría de Educación de Girón, realizó las siguientes precisiones:

1. Los colegios denominados principales, corresponden a los Fondos de Servicios Educativos que cada uno de los colegios administra.

2. La consulta se realiza con el fin de identificar el proceso contable que deben llevar a cabo los Fondos de Servicios Educativos-FSE, que hasta el año 2018, tenían asociados colegios que a partir de enero del 2019, ya se encontraban administrando un Fondo de Servicios Educativos-FSE diferente, y que por esta razón, los FSE previos recibieron no solo los recursos por concepto de gratuidad, destinados a los colegios asociados a este fondo, sino también los recursos de los FSE constituidos en el 2019.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1075 del 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación”, en los artículos citados a continuación, se dispone lo siguiente:

“Artículo 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de

sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial. (Decreto 4791 de 2008, artículo 2)

(...)

Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación. (...) (Decreto 4791 de 2008, artículo 16).

(...)

SECCIÓN 4 Gratuidad educativa para los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media de las instituciones educativas estatales

Artículo 2.3.1.6.4.6. Destinatarios del giro directo. En consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011 o la norma que la modifique o sustituya, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

Parágrafo. Para las instituciones educativas estatales que no cuenten con Fondo de Servicios Educativos, el giro se realizará al Fondo de Servicios Educativos al cual se asocien. (Decreto 4807 de 2011, artículo 6).

El numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.”

En este sentido, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 y sus modificaciones, en el capítulo IV. Ingresos, señala:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada

la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

(...)

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, establece:

“Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta *Recaudos por clasificar* se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. En tal sentido, respecto al reporte de las transferencias en la plataforma SIFSE, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre los aspectos relacionados a los pronunciamientos realizados por la Secretaría de Educación y el uso de la plataforma SIFSE.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para determinar el Fondo de Servicios Educativos que debe realizar el reconocimiento de los recursos recibidos del Sistema General de Participaciones en Educación en calidad gratuidad como ingresos, se debe establecer para cuál de estos se cumplen las definiciones de activos e ingresos, contempladas en el Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Para efectos de una mejor identificación, se denominara Fondo de Servicios Educativos base al Fondo original del cual se desprenden los nuevos Fondos, y Fondos de Servicios Educativos derivados, a aquellos que para el año 2019 se separan del Fondo Educativo base.

Los activos son los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por otra parte, los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, que pueden estar representados en entradas o incrementos de valor de los activos, que dan como resultado aumentos del patrimonio. Dentro de estos, se encuentran los ingresos por transferencias que son aquellos recursos recibidos de terceros sin contraprestación, como los que se reciben de otras entidades públicas.

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Educación Nacional realizó el giro de los recursos por concepto de gratuidad con base al valor de las matrículas con corte a 30 de noviembre de 2018, fecha en la cual no se habían oficializado las nuevas instituciones educativas estatales que administrarían los Fondos de Servicios Educativos, le corresponderá tanto al Fondo de Servicios Educativos base, como a los derivados durante el año 2019, registrar mediante un débito en la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, el valor de los recursos que efectivamente se le asignen a cada uno.

Una vez el Fondo de Servicios Educativos base reciba la totalidad de los recursos por parte del Ministerio, este tendrá que debitar la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO por el total de los recursos, acreditar la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, por el valor de los recursos que efectivamente le corresponden a este y acreditar la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de los recursos que deberá girar Fondos de Servicios Educativos derivados.

Los Fondos de Servicios Educativos derivados, en el momento que el Fondo de Servicios Educativos base reciba los recursos, deberán realizar una reclasificación mediante un crédito a la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un débito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en atención a que los recursos ya no son adeudados por el Municipio por concepto de transferencia sino por el Fondo de Servicios Educativos base. Para ello, se deberá mantener un adecuado flujo de información entre los fondos.

Por lo tanto, cuando los Fondos de Servicios Educativos derivados reciban los recursos que les corresponden, debitarán la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO y cancelarán mediante un crédito la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. De forma simultánea, el Fondo de Servicios Educativos base, cancelará mediante un débito la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000023851 del 06-06-2019
20192000025981 del 17-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192000033801 del 13-08-2019
20192000044191 del 05-09-2019
20192000044201 del 05-09-2019

1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO N° 20192000003461 DEL 08-02-2019
--

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Registro de cuentas por pagar por proyectos desarrollados por las diferentes facultades y financiados por La Universidad.

Doctora
 MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA
 Jefe Gestión contable
 Universidad Tecnológica de Pereira
 Pereira-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000110-2 del 15 de enero de 2019, mediante la cual consulta: La Universidad Tecnológica de Pereira ha creado proyectos especiales a través de los cuales se prestan servicios a otros proyectos de la Universidad y a externos relacionados con docencia, extensión e investigación, en la cuenta de Gastos de Comercialización y Producción.

La ejecución presupuestal de gastos por los recursos asignados a dichos proyectos se realiza mediante la modalidad sin flujo de efectivo, proceso similar a pagos sin situación de fondos. El flujo de efectivo se realiza cuando la Tesorería realiza el giro a los proveedores y contratistas.

Con base en lo anterior la Universidad pregunta:

- i. Es posible que la Universidad utilice las cuentas contables del grupo 47-¿OPERACIONES INTERINSITUCIONALES Y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES DEL CGC de las Entidades de Gobierno, para efectos de reconocer contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos internos citados?
- ii. Si la respuesta a la pregunta i) es afirmativa, ¿Cuáles cuentas contables de los grupos 47 y 57 serían las más adecuadas para realizar el reconocimiento contable de estos proyectos?

ii. Si la respuesta a la pregunta número dos es negativa, ¿Cuáles cuentas contables podrían utilizarse para efectos de reconocer contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos internos ya citados?

CONSIDERACIONES

El CGC para las Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas del Grupo 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, como sigue:

“4705-FONDOS RECIBIDOS, Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada, cuando la entidad es del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos.”

“4720-OPERACIONES DE ENLACE, Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados.”

“4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

i y ii. Las cuentas relacionadas con las operaciones interinstitucionales son utilizadas en el caso de movimientos contables entre entidades, en donde sus operaciones de recaudo y pago se hacen a través de una Tesorería centralizada que es la encargada del manejo de los recursos.

iii. Para atender a lo solicitado en este punto no fue posible comunicarnos con esa entidad para conocer la forma de organización contable de la Universidad, de manera que, en el contexto de lo expresado en la consulta, solo podemos indicar que en la contabilidad deberán registrar la causación del gasto y de una cuenta por pagar a cada facultad, identificando a nivel auxiliar el proyecto a financiar, pasivos que se cancelarán al momento del giro.

Ver otro concepto relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019

20192000030351 del 24-07-2019

1.23 OTROS INGRESOS**CONCEPTO N° 2019200002921 DEL 06-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones con contraprestación Otros ingresos-Financieros
	SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses de mora por arrendamiento de inmuebles.

Doctora
OLGA ROCIO GIL QUINTERO
Líder del Programa de Contaduría
Alcaldía de Medellín
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000196-2 del 24 de enero de 2019, mediante la cual consulta si lo indicado en el concepto 20182000021281 del 23 de marzo de 2018 en lo relacionado con los intereses de mora aplica para los intereses de ingresos con contraprestación, ejemplo sobre cartera por arrendamiento de inmuebles.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de las Entidades de Gobierno contenido en la Resolución 533 de 2015, en relación con el reconocimiento de los Ingresos dispone:

“6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.”

De otra parte, la Norma de INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN señala:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En atención a lo indicado en el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno, los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando el hecho económico cumple la definición de ingreso, esto es que tenga la probabilidad de generar una entrada de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

En relación con la probabilidad, como condición para el reconocimiento, esta se tomará en cuenta con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros llegarán a la entidad. Al evaluar el grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros por concepto de los intereses de mora, a partir de la evidencia disponible cuando se preparen los estados financieros, se determinará si por este concepto se justifica el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso o si dicho reconocimiento se realiza simultáneamente en el momento del pago, acciones que deberán definirse en las políticas de la cartera por ingresos de transacciones con contraprestación y mientras que las incertidumbres permanezcan se procederá a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente.

De ser reconocido el ingreso y la cuenta por cobrar por intereses de mora, en caso de indicios de deterioro por incumplimiento en el pago, estas serán objeto del cálculo de pérdida por deterioro.

CONCEPTO No. 20192000026541 DEL 19-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Ingresos-Aportes sobre la nomina Patrimonio-Resultado de ejercicios anteriores
	SUBTEMAS	Reconocimiento aportes sobre la nomina por concepto del 0.5% para las Escuelas industriales e Institutos técnicos.

Doctora
CLAUDIA YANETH SILVA PÉREZ
Coordinadora Grupo Gestión Contable
Escuela Superior de Administración Pública
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001975-2 del 21 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto para el reconocimiento contable del aporte a la nómina del periodo de diciembre que es realizado a la ESAP por parte de: la Nación, Departamentos, Distritos Especiales, municipios, concejos y personerías municipales y que corresponde al 0.5% del monto de las nóminas de estas entidades, de conformidad con lo establecido en el capítulo I de la Ley 21 de 1982.

Lo anterior debido a que la entidad de control observó en la auditoría financiera ESAP vigencia 2017, adelantada por la Contraloría Delegada para el Sector Social, que el procedimiento utilizado por la Entidad para el reconocimiento de los ingresos del mes de diciembre por estos recursos, se basa en un valor estimado.

CONSIDERACIONES

La Ley 21 de 1982 Por "Por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar y se dictan otras disposiciones", señala:

"(...)

Artículo 8º. La nación, los departamentos, intendencias, comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios deberán, además del subsidio familiar y de los aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), efectuar aportes para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales Intendencias, Comisariales, Distritales y Municipales.

Artículo 9º. Los empleadores señalados en los artículos 7º y 8º de la presente ley, pagarán una suma equivalente al seis por ciento (6%) del monto de sus respectivas nóminas, que se distribuirán en la forma dispuesta en los artículos siguientes:

Artículo 10º. Los pagos por concepto de los aportes anteriormente referidos se harán dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al que se satisface.

Artículo 11º. Los aportes hechos por la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías las Comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los municipios, tendrán la siguiente destinación:

- 1º. El cuatro por ciento (4%) para proveer el pago del subsidio familiar.
- 2º. El medio por ciento (1/2 %) para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), destinado a programas específicos de formación profesional acelerada, durante la prestación del servicio militar obligatorio.
- 3º. El medio por ciento (1/2%) para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP).
- 4º. El uno por ciento (1%) para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales, Intendenciales, Comisariales, Distritales o Municipales.
- (...)

Artículo 41. *Las Cajas de Compensación Familiar tendrán entre otras, las siguientes funciones:*

- 1º. *Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los Institutos Técnicos en los términos y con las modalidades de la ley.(...)*

Artículo 42. *Los recaudos hechos por las Cajas de Compensación Familiar con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) serán girados a la respectiva entidad dentro de los veinte (20) días del mes siguiente a aquél en que se hubieren recibido. Los aportes con destino a las escuelas industriales e Institutos Técnicos, serán girados dentro del mismo término a la cuenta que disponga el Ministerio de Educación Nacional. Las Cajas de Compensación Familiar podrán descontar del total de los aportes recaudados para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) el medio por ciento (1/2%) autorizado para gastos de administración.”*

En relación con la regulación contable para las entidades de Gobierno, el Marco conceptual contenido en la Resolución 533 de 2015, hace referencia a que la información financiera preparada por las entidades debe ser útil, esto es que cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, así como con las pautas básicas o principios de contabilidad, en las diferentes etapas del proceso contable de los cuales es

pertinente hacer referencia a los principios de Devengo y de Período contable, definidos como:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

“Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre”

Esta misma normatividad en relación con los elementos de los estados financieros, señala:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos (...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. (...)

Por su parte, la Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, en el numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones, señala:

“27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

29. Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable posterior a la ocurrencia del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el periodo en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo estipulado en la Norma de Ingresos para las entidades de Gobierno, en los Ingresos sin contraprestación están incluidas las retribuciones a las cuales corresponden los aportes sobre la nómina, que son registrados en la contabilidad cuando presentan una medición fiable y el ingreso como el derecho de cobro se originan en las liquidaciones privadas presentadas por las entidades obligadas a realizar el aporte, afectando al

reconocer el ingreso la subcuenta 411403-ESAP de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

En el evento que la liquidación de la obligación a pagar por las entidades la efectúa directamente la ESAP, se tratará de una liquidación oficial o acto administrativo que dará lugar al reconocimiento del ingreso cuando tal liquidación oficial o acto administrativo quede en firme.

Ahora, para el registro del aporte del último mes del año, es pertinente atender la regulación contable en lo referente al período contable, definido como el tiempo máximo en el cual la entidad mide los resultados de sus hechos económicos del 1 de enero al 31 de diciembre, así como atender a lo dispuesto en el principio de Devengo, según el cual los ingresos se reconocerán en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos y cuando las operaciones inciden en el resultado del ejercicio.

Conforme a lo anotado, la ESAP reconocerá el ingreso en el resultado del período por concepto de los aportes del medio por ciento (1/2 %) realizados por las entidades obligadas, con base en las liquidaciones presentadas por estas cuando se conozcan antes de la autorización de los estados financieros, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable. En caso contrario, al evidenciarse y formalizarse un hecho económico de un período contable y ya efectuado el cierre contable de este, el ingreso se registrará afectando la cuenta de patrimonio 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es posible registrarlo en el estado de resultados de ese período contable.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000301 del 09-01-2019
20192000002911 del 06-02-2019
20192000003371 del 08-02-2019
20192000006301 del 26-02-2019
20192300004161 del 26-02-2019
20192000010701 del 19-03-2019
20192000010961 del 20-03-2019
20192000011101 del 21-03-2019
20192000025981 del 17-06-2019
20192000028661 del 11-07-2019
20192000031341 del 05-08-2019
20192000032711 del 12-08-2019
20192000036751 del 23-08-2019
20192000039991 del 02-09-2019

1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**CONCEPTO N° 20192000015871 DEL 03-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Otros activos
	SUBTEMAS	Registros contables por la compra de combustible para el suministro a los vehículos que prestan el servicio a la cárcel.

Doctor

FAUSTO GERMÁN SERRANO ARIAS.

Almacén Establecimiento Penitenciario y Carcelario de Cali.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001516-2 del 10 de abril de 2019, en la cual solicita se le indique como se registra la compra de combustible en el almacén y como es el mecanismo del gasto.

Mediante correo electrónico el consultante manifestó que se refiere a un contrato suscrito por el INPEC con una empresa o estación de servicio para el suministro de combustible de los vehículos adscritos a la cárcel, combustible que no ingresa al almacén y por tanto no se cuenta con el registro de la cantidad de galones comprados ni se conoce el precio, y tampoco se descuenta consumo diario, es decir no existe ningún control por parte de la sección que lo debería realizar. Además, señala que solamente se realiza el trámite de pago.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa “ (Subrayado fuera de texto)

En el procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 de dicha Resolución se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo

definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución Nº 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, con relación a los documentos soportes de la contabilidad, señala:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios; para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es autentico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es integro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos.

La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad. Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados...” (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para Entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015, en los numerales 6.1.5, 6.2.2 y 6.2.4, señala lo siguiente:

“6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo. (Subrayado fuera de texto)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o

con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.
3.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.” (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, de acuerdo a las competencias legales y constitucionales, establecidas en el artículo 354 de la Constitución Política y al artículo 4° de la ley N° 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación, no es competente para conceptuar sobre temas que no están relacionados con la interpretación de la Normatividad Contable Pública como es el asunto de carácter administrativo planteados en su consulta.

Por tanto, no es de competencia de la CGN determinar la forma de controlar el ingreso y consumo del combustible adquirido, toda vez que ello es un asunto propio de la administración de la entidad y que debe operar en consonancia con los manuales y procedimientos que tengan implementados. Por tanto, corresponde a la entidad definir los procedimientos administrativos que permitan medir y controlar cantidades compradas y consumidas del combustible, así como los documentos que soportar los registros contables, en consonancia con lo dispuesto en Resolución N° 193 de 2016 sobre el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable y el Procedimiento sobre el Proceso Contable y Sistema Documental anexo a la Resolución N° 525 de 2016.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, si la adquisición del combustible se efectúa en el contexto de un contrato de adquisición de bienes y servicios, donde el pago se efectúe de manera anticipada, este hecho económico se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR

ANTICIPADO. En la medida que la estación de servicio suministre el combustible a los vehículos del INPEC, deberá causarse la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado, mediante el registro de un débito en las subcuentas 511146-Combustibles y lubricantes de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Lo anterior con base en los documentos soporte que evidencien la entrega de combustible por parte de la Estación de servicios que lo suministra.

Por su parte si el pago se efectúa en forma posterior al suministro del combustible, debe registrarse como Gastos en el resultado del periodo, en la subcuenta 511146-Combustibles y lubricantes de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancela con el respectivo pago.

Para cualquiera de los dos escenarios anteriormente expuestos, es indispensable que la Entidad adopte las medidas administrativas y de control y soporte documental pertinentes, a efectos de garantizar la medición fiable de los hechos económicos y su oportuno reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20192000028331 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de recursos adquiridos para entregar de forma gratuita en cumplimiento con de las actividades misionales de la entidad. Reconocimiento contable de las erogaciones por estímulo de corresponsabilidad. Registro contable de los bienes adquiridos por la entidad que no cumplen con la materialidad definida mediante política contable.

Doctora

RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO

Responsable Área de Contabilidad

Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y de la Juventud-IDIPRON

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002168-2 del 07 de junio de 2019, mediante la cual señala:

“(...) es necesario que la entidad adquiera bienes como: materiales de educación, elementos de aseo, lencería y elementos para vivienda, vestuario, alimentos perecederos y no perecederos, entre otros, en la realización de las actividades de la prestación de servicios de los jóvenes beneficiarios atendidos en la entidad, bienes y elementos que se registraban con el marco normativo anterior en la cuenta 1910 Cargos Diferidos. En la implementación del Nuevo Marco Normativo se reclasificaron en la cuenta 1514 Materiales y Suministros, donde se contabilizan los bienes adquiridos para la realización de las actividades que la entidad necesita para la prestación del servicio a la población objeto de los mismos.

Así mismo, los jóvenes beneficiarios pertenecientes y vinculados a convenios suscritos por el IDIPRON reciben un estímulo económico denominado en la Entidad como Apoyo de corresponsabilidad, y se registra contablemente en la cuenta 511190-Otros gastos Generales, subcuenta 511190006-Gasto pago de corresponsabilidad jóvenes.

Con base a lo referido anteriormente, solicito su concepto de ser posible favorable para continuar el registro de las cuentas en mención.

La entidad adquiere bienes devolutivos como: equipo de computación, equipo de cocina, equipo de odontología, instrumentos musicales, equipo de telecomunicaciones, entre otros que no cumplen con la definición de materialidad (2 SMLV), cuyo ingreso se registra y contabiliza en la cuenta 151490 Otros Materiales y Suministros; al realizar la entrega, salida o egreso de los elementos se afecta el gasto correspondiente y se lleva un control y seguimiento administrativo de los bienes, los cuales están amparados a través de una póliza de bienes.

Por esta razón, se solicita contemplar la posibilidad de mantener el manejo contable que se lleva actualmente en las cuentas anteriormente relacionadas.”

Mediante comunicación telefónica con el IDIPRON, la doctora María Cristina Calderón informa que los estímulos económicos de corresponsabilidad corresponden a los pagos que se realiza a los jóvenes beneficiarios de la entidad por las actividades realizadas en el marco del desarrollo de un convenio suscrito por el IDIPRON.

Además, informa que los bienes devolutivos son aquellos que la entidad utilizará para el desarrollo de sus actividades administrativas u operacionales, los cuales se asignarán a un funcionario o servidor.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1: Adquisición de bienes para entrega gratuita

La Norma de Inventarios contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución 533 y sus modificaciones, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación,

o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)”

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el anexo de la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta:

1514-MATERIALES Y SUMINISTROS: “Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.”

Pregunta 2: Estímulo económico de corresponsabilidad

El Artículo primero de la Resolución N° 025 de 2017 “Por la cual se definen las formas de vinculación a convenios a través de concesión de los Estímulos de Corresponsabilidad o Contrato por Prestación de Servicios CPS”, expedida por el IDIPRON, señala lo siguiente:

“CAPÍTULO PRIMERO-ESTÍMULO DE CORRESPONSABILIDAD

ARTÍCULO PRIMERO: Crear y conceder Estímulos de Corresponsabilidad, que no constituyen retribución o compensación de carácter laboral, ni tienen efectos tributarios, de conformidad con lo señalado en los procedimientos y disposiciones internas expedidas por el IDIPRON, a los jóvenes que se encuentran desarrollando actividades formativas teórico-prácticas derivadas de convenios y otro programa establecido por el IDIPRON en el marco del Proyecto de Inversión “DISTRITO JOVEN: Desarrollo de competencias laborales a jóvenes con Derechos Vulnerados” con los cuales se hayan suscrito previamente Acuerdos de Corresponsabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

La norma de Bienes de Uso Público, contenida en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala que “El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este... (...)”

Además, la norma de Propiedades, Planta y Equipo, contenida en el anexo de la citada Resolución, menciona que “Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta... (...)”

Por su parte, el numeral 6.1.5. Gastos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala que “Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o

aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.”

La descripción de la cuenta 5111-GENERALES, del Catálogo General de Cuentas de las Entidades de Gobierno, se establece que “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

Pregunta 3 Bienes devolutivos que no cumplen con la materialidad

El numeral 4.1 Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“(…) 4.1.1. Relevancia La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra el grupo 81-DEUDORAS DE CONTROL, cuya definición indica:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1: Adquisición de bienes para entrega gratuita

Los recursos adquiridos por el IDIPRON o recibidos de parte de terceros sin entregar ninguna contraprestación, con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales de la entidad, tales como materiales de educación, elementos de aseo, lencería, elementos para vivienda, vestuario, alimentos perecederos y no perecederos, entre otros, que se entregarán de forma gratuita a jóvenes beneficiarios atendidos por la entidad con el propósito de cumplir con sus actividades misionales, se deben reconocer en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, afectando como contrapartida el pasivo respectivo en caso de que los recursos sean adquiridos por el IDIPRON, o reconociendo un ingreso recibido sin contraprestación en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si fueron recibidos sin entregar nada a cambio.

Pregunta 2: Estímulo económico de corresponsabilidad

Las erogaciones de la entidad, asociadas a los estímulos económicos de corresponsabilidad efectuadas a jóvenes beneficiarios del IDIPRON que desarrollan alguna actividad formativa teórico-práctica, derivada de un convenio u otro programa, en concordancia con la Resolución No. 025 de 2017 emitida por el IDIPRON, se deberán reconocer atendiendo a lo siguiente:

- Si los desembolsos a los jóvenes están relacionados con alguna actividad de mantenimiento, conservación, reparación de un bien público u otro activo, que no genera aumento de la vida útil de este, o están relacionados con una actividad de capacitación, formación y otra que no esté relacionada con la intervención de un recurso de la entidad, se deberán reconocer como un gasto, debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES dependiendo de la naturaleza del gasto.

- Si los pagos de corresponsabilidad están relacionados con alguna actividad que genere una rehabilitación o mejoramiento de un bien de uso público, o una adición o mejora de una propiedad, planta y equipo, aumentando su vida útil, ampliando su eficiencia operativa o mejorando la calidad de los servicios, se deben reconocer como un mayor valor del activo correspondiente.

Lo anterior, teniendo en cuenta que los pagos efectuados, aunque no son una compensación de carácter laboral, constituyen una remuneración por las actividades desarrolladas en el marco de convenios que buscan el desarrollo de las competencias laborales de los jóvenes con derechos vulnerados, y pueden obedecer a actividades de diferente índole que contribuye al desarrollo de la misión del IDIPRON.

Pregunta 3: Bienes que no cumplen con la materialidad

Con respecto a los bienes tales como equipo de computación, equipo de cocina, equipo de odontología, entre otros, que, de acuerdo con su consulta no cumplen con la condición de materialidad establecida por la Entidad, y por lo tanto no se pueden registrar como activos de propiedades, planta y equipo, tampoco deben ser reconocidos contablemente como inventarios, toda vez que no cumplen con las características establecidas en aquella norma, es decir, no se espera comercializarlos en el curso normal de la operación, no se distribuirán de forma gratuita o a precios de no mercado, y no se transformarán o consumirán en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, cuando se adquieran activos que no cumplan con los parámetros de materialidad definidos por la entidad, deberán registrarse contablemente como un gasto en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de bien o a la aplicación a la cual esté destinado, en alguna de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según corresponda. Ahora bien, si no es viable la clasificación de conformidad con tales criterios, entonces se registran en las subcuentas 511190-Otros Gastos y/o 521190-Otros gastos generales, de las cuenta 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, según corresponda, habilitando códigos auxiliares para el control, a partir del 7º dígito de dichas subcuentas y alternamente la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019
20192000021391 del 16-05-2019
20192000025981 del 17-06-2019
20192000027011 del 25-06-2019
20192300016601 del 18-06-2019
20192300027171 del 19-07-2019

1.25 GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019

20192000032441 del 12-08-2019

1.27 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO N° 20192000002521 DEL 01-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencia Ingreso por transferencia
	SUBTEMAS	Reconocimiento del traslado bienes muebles sin contraprestación entre Entidades de Gobierno, y reporte en el formato de operaciones recíprocas.

Doctor
 JUAN DAVID OLARTE TORRES
 Subdirector Financiero
 Jurisdicción Especial para la Paz
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000214-2 del 25 de enero del 2019 en la cual informa la situación presentada en el reporte de operaciones recíprocas con la entidad Fondo Colombia en Paz (FCP), en los siguientes términos:

“a. En el mes de abril de 2018 la JEP recibió bienes muebles sin contraprestación del FCP. Una vez adelantada la identificación e individualización de los bienes, la JEP7 realizó su incorporación al activo con contrapartida en el ingreso por otras transferencias, situación que generó la operación recíproca con el FCP.

(...)

3. No obstante, el FCP no registra en los estados financieros a 31 diciembre de 2018 ninguna operación recíproca con la Jurisdicción Especial para la Paz-JEP y nos solicita la eliminación de la operación recíproca con la reclasificación del valor al capital fiscal de la JEP, dado que dicho concepto no presenta reciprocidad.

(...)

Por tanto, requerimos definir si el tratamiento dado por la JEP es el correcto o, por el contrario, debemos reclasificar el saldo al capital fiscal, tal como lo expresa el FCP.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las Entidades de Gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**DESCRIPCIÓN**

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

“DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (...)

DINÁMICA:**SE ACREDITA CON:**

1- El valor causado por concepto de otras transferencias. (...)

54-TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales. (...)

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la transferencia de bienes, cuando se configure en una operación sin contraprestación, mediante la cual se transfirieran el control, riesgos y ventajas sustanciales y la titularidad sobre los mismos, es el siguiente:

En el momento en que el Fondo Colombia en Paz traslada los bienes sin ninguna contraprestación a otra entidad de Gobierno como lo es la JEP debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta y cuenta del activo donde tenga registrado los respectivos bienes.

La JEP, entidad de gobierno que recibe los bienes, debitará la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que las anteriores subcuentas son correlativas en las reglas de eliminación definidas por la CGN y por tanto el FCP deberá reportar el saldo de la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, en tanto que la JEP le compete reportar el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación.

CONCEPTO N° 20192000002911 DEL 06-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Entrega de recursos al Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos para el Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía, de parte del Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000111-2, del día 15 de enero de 2019, en la cual solicita el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Defensa para reconocer la transferencia no condicionada de recursos a la Caja Promotora de Vivienda Militar (Caja de Honor), destinados al Fondo de Solidaridad que maneja esta entidad.

El Ministerio de Defensa Nacional ha determinado que el hecho económico corresponde a una transferencia no condicionada, por lo cual afecta el código contable 542303001- Para gastos de funcionamiento, sin embargo, se ha presentado novedad en la conciliación de operaciones recíprocas entre las dos entidades, en razón a que la Caja registra la transferencia de recursos como recursos recibidos en Administración.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Generales

La Ley 973 de 2005 en su artículo 1º señala lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. El artículo 1o del Decreto-ley 353 de 1994, quedará así:

"**Artículo 1o. Definición y objeto.** A partir de la vigencia de la presente ley, la Caja de Vivienda Militar creada por la Ley 87 de 1947 y reorganizada por los Decretos 3073 de 1968, 2351 de 1971, 2184 de 1984, 2162 de 1992, se denominará Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.

La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, tendrá como objeto facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto.

El párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, modificado el artículo 1º de la Ley 1305 de 2009 por señala lo siguiente:

"**PARÁGRAFO 2o.** En el evento en que un afiliado fallezca, por cualquier causa, la Caja otorgará una única solución de vivienda a los beneficiarios del afiliado fallecido que queden disfrutando o no de asignación de retiro, pensión de sobrevivencia o sustitución, que así lo decida, de acuerdo con la ley, teniendo en cuenta la categoría de afiliación del causante, solución que si es del caso será entregada proporcionalmente respecto al porcentaje asignado a cada uno de los beneficiarios reconocidos como tales. Igual tratamiento se dispensará al afiliado que como consecuencia directa de actos del servicio o fuera de él, por acción directa del enemigo, en misión del servicio, o por una grave y comprobada enfermedad catastrófica o terminal sea retirado o desvinculado con o sin derecho al disfrute de pensión de invalidez, de acuerdo con lo dispuesto por la Junta Directiva de la Entidad. La autoridad competente establecerá los lineamientos que deberán seguirse para determinar cuándo una enfermedad se entiende como terminal.

Además de los aportes ya realizados y actualmente disponibles en el Fondo constituido por el párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, que en adelante se denominará Fondo de Solidaridad, se nutrirá en lo sucesivo con:

1. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
2. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes accedan al subsidio de vivienda.
3. Un porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.
4. Los aportes en dinero o especie, provenientes de entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, orientados a los fines establecidos en la presente ley.
5. Los demás aportes que determine la ley o el Gobierno Nacional.

El Fondo de Solidaridad está constituido para el cumplimiento de lo dispuesto anteriormente y funciona para este objetivo, encontrándose sujeto a la disponibilidad de los recursos respectivos. En atención a su naturaleza, la solución de vivienda que se otorga con cargo a este Fondo, se entregará a través de la adjudicación de inmuebles de proyectos inmobiliarios inscritos en la Entidad, si se conforma un solo núcleo familiar.

PARÁGRAFO 3o. El valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en esta ley.

En todos los casos la Junta Directiva de la Caja, antes del mes de octubre de cada año, fijará para la vigencia fiscal siguiente el valor de la vivienda a adjudicar en consideración a cada categoría, de tal forma que se cumpla con los parámetros del derecho fundamental a una vivienda digna y considerando la situación económica del fondo, sin que los incrementos en el valor de la misma, sean inferiores a la variación del IPC certificado por el DANE para la respectiva vigencia”.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta.

5420- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

La NIC 20, Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, señala que las subvenciones del gobierno son “ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. ...”

El párrafo 12 de la citada norma establece que “Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.”

Adicionalmente, en el párrafo 16 se menciona que “El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja de Vivienda Militar y de Policía (Caja de Honor) para el Fondo de Solidaridad, no cumplen con los criterios de transferencia, debido a que la Caja de Honor está clasificada como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Capta o Administra Ahorro del Público, razón por la cual, constituyen una subvención realizada para atender soluciones de vivienda a los beneficiarios de dicho Fondo, por lo cual, cuando se entreguen los recursos, la entidad deberá registrar un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, de la cuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, acreditando como contrapartida la cuenta y subcuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo.

Para la Caja de Honor, en aplicación de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, contenida en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto N° 2496 de 2015 el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, los recursos recibidos corresponden a una subvención del gobierno que deberá reconocer en resultados sobre una base sistemática

durante los periodos en los que se reconozcan los gastos y costos asociados a dicha subvención, a menos que no exista un criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

Por lo anterior, cuando la Caja de Honor reciba los recursos con destino al Fondo de Solidaridad, deberá afectar la cuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo, y acreditar la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que la Caja utilice los recursos para los fines previstos de la subvención y por lo tanto, incurra en los costos y gastos correspondientes, deberá amortizar el pasivo diferido, acreditando la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Si la Caja de Honor determina y justifica que no existe un criterio para amortizar la subvención entre diferentes periodos relacionando los gastos y costos asociados a la misma, entonces podrá reconocer un ingreso en la subcuenta 443005-Subvención, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa.

Las diferencias en las operaciones recíprocas que se generan con el procedimiento contable anterior, se pueden justificar debido a la aplicación de marcos normativos distintos para las entidades, sin embargo estas serán conciliadas en el momento de la consolidación.

CONCEPTO N° 20192000005041 DEL 15-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	SUBTEMAS	Diferencia entre subsidios y subvenciones, en el marco de los gastos destinados a cubrir las diferencias entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario en sistemas de transporte.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de programa
Alcaldía de Medellín
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000145-2, del 18 de enero de 2019, en la cual consulta qué distingue el subsidio de la subvención, con el fin de determinar la cuenta de los gastos para el registro de las diferencias entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario en el sistema de transporte masivo Metroplús, lo anterior teniendo en cuenta que según el análisis realizado por el municipio de Medellín, tales gastos corresponden a un subsidio de transporte que se registra en la cuenta 5550-subsidios asignados, del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con lo establecido en el artículo 350 de la Constitución Política de 1991 (CP), “La ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado gasto público social que agrupará las partidas de tal naturaleza, según definición hecha por la ley orgánica respectiva. Excepto en los casos de guerra exterior o por razones de seguridad nacional, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.

En la distribución territorial del gasto público social se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la eficiencia fiscal y administrativa, según reglamentación que hará la ley (...)” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 355 de la CP señala que “Ninguna de las ramas u órganos del Poder Público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”.

Por su parte, el artículo 366 establece que “El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.”

Posteriormente, se promulga la Ley 105 de 1993 “Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones”.

En el artículo 3 de dicha Ley, se establecen los Principios del transporte público y en el cual señala que “El transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica y se regirá por los siguientes principios:

(...)

9. DE LOS SUBSIDIOS A DETERMINADOS USUARIOS:

El Gobierno Nacional, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán establecer subsidios a favor de estudiantes, personas discapacitadas físicamente, de la tercera edad y atendidas por servicios de transporte indispensables, con tarifas fuera de su alcance económico. En estos casos, el pago de tales subsidios será asumido por la entidad que lo establece la cual debe estipular en el acto correspondiente la fuente presupuestal que lo financie y una forma de operación que garantice su efectividad. Los subsidios de la Nación sólo se podrán canalizar a través de transferencias presupuestales” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, según el Decreto 111 de 1996 “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto” se define el gasto público social como:

“ARTICULO 41. Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”.

Ahora bien, por su parte la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

En dicho catálogo, se establece la definición del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, en el cual “se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado” (Subrayado fuera del texto).

Dentro de dicho grupo se encuentra la cuenta 5424-SUBVENCIONES en la que se establece que “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL señala que “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales” (Subrayado fuera del texto).

Y en particular, la descripción de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS establece que “Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para efectos de establecer las erogaciones que representan un gasto por subsidio o un gasto por subvención, la entidad deberá tener en cuenta lo establecido en la Constitución Política en la que se establece que ninguna de las ramas u órganos del Poder Público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

Además, deberá considerarse que, bajo ese ámbito, los subsidios se clasifican dentro del gasto público social toda vez que su objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

Por lo anterior, los subsidios se entienden como gastos destinados a cubrir necesidades básicas insatisfechas y que están dirigidos a una población específica. En ese sentido, la Ley 105 de 1993 en la que se reglamenta la planeación en el sector transporte, estableció que el Gobierno Nacional, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán establecer subsidios a favor de estudiantes, personas discapacitadas físicamente, de la tercera edad y atendidas por servicios de transporte indispensables, con tarifas fuera de su alcance económico.

De otra parte, para el caso de las subvenciones tal y como se entienden dentro de la norma contable, son recursos entregados sin contraprestación a terceros para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin que estos estén sometidos a restricciones de tipo económico.

Así las cosas, la entidad deberá identificar las características de los gastos incurridos para cubrir la operación del sistema Metroplús por la diferencia entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario, de tal forma que si la entidad determina que dicho gasto cubre necesidades básicas insatisfechas y es generado con el fin de atender una población específica, lo registrará en la 555090-Otros subsidios de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Por el contrario, si la entidad establece que el gasto generado es entregado a terceros con el fin de favorecer a todos los agentes del sistema, lo registrará en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, identificando a nivel auxiliar el concepto específico objeto del gasto, de lo cual se informará en las Notas a los Estados Financieros.

CONCEPTO N° 20192000013751 DEL 11-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Ingresos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

Doctora
HILDA LUPE GOMEZ TOBAR
Profesional Especializado con funciones de Contador
Alcaldía Municipal de Chía
Chía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001278-2 del 22 de marzo de 2019, en el cual manifiesta que el Municipio maneja convenios interadministrativos con la Empresa de Servicios Públicos de Chía EMSERCHÍA E.S.P, sobre las cuales le surgen inquietudes para el reconocimiento contable:

Aclara que los convenios entre las dos entidades tienen una destinación específica y corresponden a convenios de asociación con el objetivo de anuar esfuerzos para la terminación de la construcción del colector de aguas lluvias, para la renovación de redes de tubería de asbesto cemento en diferentes sectores del área urbana, para la reposición de redes de acueducto en el sector occidental del municipio de CHIA.

Adicionalmente manifiesta que los activos generados en los convenios, no cumplen con las condiciones de Activos para el Municipio, de acuerdo a la Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, dado que el Municipio no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo Marco normativo descrito en la Resolución N° 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad

de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social, y que las condiciones Generales de estos convenios, son:

- “De estos convenios se genera la construcción, ampliación, mejoramiento y reposición de redes de acueducto y alcantarillado del Municipio de Chía, en donde se evidencia que el destino final de los bienes en el marco de estos convenios son para Emserchía E.S.P., quien dando cumplimiento al nuevo marco contable es quien tiene el control y el beneficio económico futuro del activo y quien realizará los mantenimientos futuros, entre otros.
- Los aportes que entrega el Municipio de Chía son exclusivamente para obra, el supervisor designado por el Municipio (EMSERCHIA) es quien realiza el debido control de la ejecución de estos recursos, a través de los avances, las actas de construcción e informes de ejecución financiera y la terminación de los mismos.
- Las ejecuciones de estas construcciones no se encuentran reconocidas en los Estados Financieros del Municipio de Chía.
- En el balance general del Municipio de Chía se reflejan los saldos de los recursos entregados en administración y a medida que se van legalizando los mismos se va afectado el gasto social del Municipio de Chía.”

Consulta:

1. Dentro de estos convenios, ¿se generan activos para el Municipio de Chía? (...)

Teniendo en cuenta que “(...) el Municipio de Chía no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo marco normativo descrito en la Resolución 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social.” (...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones y a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, respectivamente, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe las cuentas, así:

“1986-ACTIVOS DIFERIDOS:

“Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”
(Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES:

“Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”
(Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los recursos entregados en efectivo. 2- El valor de los derechos recaudados

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2- El valor de los pasivos pagados.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas, así:

“2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

4430 INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, por parte de la empresa en liquidación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE

ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN expidió el concepto N° 20172000062251 dirigido al doctor Jairo Pinzón Guerra Representante Legal de la Empresa de Servicios Públicos de Chía, sobre el reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo, el cual en las conclusiones señaló lo siguiente:

“Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y

adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.” (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para determinar qué entidad debe reconocer los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos

Por tanto, para definir quién obtiene el control de los bienes, las entidades deberán verificar cual tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo.

A continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en el Municipio, concurre o apoya la gestión de una empresa, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecuta la empresa beneficiaria, o cuando los recursos se entregan en calidad de administración:

- h) Tratándose del apoyo financiero a la gestión de la empresa, sin contraprestación, donde el Municipio cede el control sobre los recursos, las entidades deben determinar si el Municipio como entidad cedente ha impuesto condiciones para la entrega definitiva de los recursos, o si lo acordado en las cláusulas constituye restricciones o limitaciones sobre el uso de los recursos por parte de la entidad beneficiaria o receptora.

- a) Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones para la subvención:

En el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos a la Empresa, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por Subvenciones en la subcuenta 54245-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en tanto que la empresa receptora o beneficiaria registrará un ingreso por la transferencia recibida, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este caso el control de los recursos y el producto de la ejecución le corresponde a la empresa y por tanto, con la ejecución deberá reconocer en contabilidad los activos o gastos, según correspondan.

- b) Cuando para la subvención de recursos se han impuesto condiciones

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero, en este caso (EMSERCHIA E.S.P) adquiere el derecho a los mismos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual cancelará con el respectivo giro.

Por su parte, la empresa receptora de los recursos, reconocerá un débito en la subcuenta, en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

A su vez, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de la empresa, la entidad cedente reconocerá el gasto por subvención y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Empresa que recibe los recursos y tendrá el control de los mismos, con la ejecución, reconocerá los activos o gastos, según correspondan, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, al Municipio analizar las cláusulas pactadas en los convenios que ha suscrito con EMSERCHIA E.S.P y que se encuentran en ejecución, para identificar si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho procedimiento con el fin que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

2) Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales una entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde de conformidad con la esencia económica la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, en este caso la entidad cedente (en este caso el Municipio) deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En tanto, la empresa gestora o receptora (EMSERCHIA E.S.P) debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto, esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos y por tanto con la ejecución, reconocerán los activos o gastos, según corresponda.

En cada caso, las operaciones recíprocas entre el Municipio y la Empresa corresponden a los gastos por subvenciones y los saldos que subsistan por las obligaciones registradas por parte del Municipio, en tanto que EMSERCHIA reportará los ingresos por subvenciones y los saldos que subsistan por los derechos reconocidos.

Se anexa el concepto N° 20172000062251 por estar relacionado con el caso planteado en su consulta, el cual se complementa con el presente pronunciamiento.

CONCEPTO No. 20192000023851 DEL 06-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias Otros activos Bienes de uso público, históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de anticipos pactados en contratos para la ejecución de recursos del SGR cuando la entrega de los mismos se efectúa por el SGR directamente al contratista, a través del SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR), y por tanto no ingresan a la cuenta bancaria del beneficiario de las regalías ni del ejecutor de estos recursos.

Doctor
LUIS ALFONSO PUCHE CAMPUZANO
Contador Municipio de Barrancas Guajira
Barrancas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001727-2 del 30 de abril de 2019, sobre la siguiente consulta:

“El Municipio de Barrancas, la Guajira, código 217844078, fue escogido en el SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS para la ejecución de un CONTRATO CUYO OBJETO ES LA CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RÍGIDO EN VÍAS URBANAS DE BAJO TRÁNSITO DE LOS MUNICIPIO DE DISTRACCIÓN, BARRANCAS, DIBULLA Y HATONUEVO EN LA GUAJIRA.

Los Interrogantes que tengo para ustedes son los siguientes:

“1. Cómo y en que cuentas debo registrar el anticipo girado al Ejecutor o Contratista de la Obra por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR).

2. Cómo y en que cuentas deben registrar el anticipo girado al Ejecutor o Contratista de la Obra por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR) en cada uno de los Municipios beneficiarios de la obra.

3. Si no se está afectando directamente la Cuenta Bancaria del Municipio de donde debo descargar los valores girados por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR).”

Mediante correo electrónico el consultante informó que el Municipio de Barrancas actúa como ejecutor de los recursos de las regalías de los cuales es beneficiario el Departamento de la Guajira, y anexó los siguientes documentos:

- Acta de la secretaria técnica del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) sobre la autorización del proyecto
- Contrato de obra suscrito entre el Municipio de Barrancas con el Consorcio Unidos por la Guajira en calidad de contratista

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Acta del OCAD autorizó el Proyecto identificado: “5.45. BPIN 2017000020087 CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RIGIDO EN VIAS URBANAS DE BAJO TRÁNSITO DE DISTRACCIÓN, BARRANCAS, DIBULLA, HATONUEVO, LA GUAJIRA”.

En este documento consta que los recursos provienen de la distribución asignada al Fondo de Compensación Regional, que la entidad beneficiaria de los recursos de las regalías es el Departamento de la Guajira, y para la ejecución se designó el Municipio de Barrancas.

A adicionalmente señala que: “el proyecto beneficia a 114.804 personas de los municipios de Hato Nuevo, Distracción, Dibulla y Barrancas; con el objetivo de mejorar la movilidad y el tránsito vehicular en la zona urbana de estos municipios; la meta a cumplir es 4,02 Km de vías pavimentadas”

Por su parte, el Contrato N° 070 de 2018 suscrito entre el Municipio de Barrancas en calidad de contratante y la empresa Consorcio Unidos por la Guajira como contratista, señala:

(...)

EL MUNICIPIO DE BARRANCAS DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA, con NIT 800099223-3 quien para los efectos del presente contrato se denomina el CONTRATANTE, por una parte y por la otra el CONSORCIO UNIDOS POR LA GUAJIRA, identificado con e Nit 901189008-9, conformado por (INVERSIONES GRANDES VIAS E INGENERIA SAS... se denominará el CONTRATISTA, hemos convenido en celebrar el presente Contrato de obra pública,

teniendo en cuenta las siguientes consideraciones 1). Que la misión de La Alcaldía Municipal de Barrancas La Guajira, de acuerdo con la Constitución Política Nacional, el municipio de Barrancas como entidad territorial administrativa del estado, garantizará la prestación de los servicios públicos que determina la ley, así como la construcción de las obras necesarias con calidad para el progreso del municipio promover el desarrollo integral para mejorar la calidad de vida de la comunidad, administrar los recursos del estado con transparencia, eficiencia y eficacia, con el desarrollo de planes, programas y proyectos encaminados al mejoramiento social, cultural, al ordenamiento y desarrollo de su territorio, 2). La construcción de vías tiene por finalidad mejorar el tránsito peatonal y vehicular, como también delimitar el uso de calles y carreras para facilitar el escurrimiento de las aguas lluvias. Todo esto está orientado a mejorar el nivel de vida de la población beneficiada por el proyecto (Municipios de Distracción, Barrancas, Hatonuevo, Dibulla.) Dentro de la planificación urbana resulta conveniente priorizar mallas viales dentro del casco urbano para organizar y orientar el desarrollo de los barrios y centros poblados acordes a las políticas de índole nacional, regional y comunal de desarrollo socioeconómico, El presente estudio define un diagnóstico detallado de las patologías sufridas en calles y carreras de los Municipios de DISTRACCION, BARRANCAS, HATONUEVO, DIBULLA, donde actualmente existen vías con calzadas en terreno natural y secciones transversales mal definidas, la cual es necesaria recuperar, identificando un eje de vía, teniendo en cuenta que la movilidad en estos Municipios genera a su vez dificultad para los vehículos al tener que recorrer unas vías afectadas por huecos y socavaciones que cada época de lluvias causa afectaciones en el terreno natural, por lo que esta Administración Departamental en aras de garantizar el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de estos Municipios realiza enormes esfuerzos para dar solución al problema presentado, mediante la construcción de pavimento rígido (...)

CLAUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO: El objeto del contrato consiste en la CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RIGIDO EN VIAS URBANAS DE BAJO TRANSITO DE DISTRACCION, BARRANCAS, DIBULLA, HATONUEVO, LA GUAJIRA”. (...)

CLAUSULA CUARTA-VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO: El valor del Contrato es de SIETE MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS TRECE PESOS MICTE (\$7.825.398.51 3.00). Forma De Pago. El Municipio de Barrancas La Guajira, entregará el cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato a titulo de anticipo, luego de cumplirse con los siguientes requisitos: ...c) El anticipo será amortizado mediante deducciones del cincuenta por ciento (50%) sobre valor de las actas parciales de obra que presente el CONTRATISTA.

(...)

Forma de pago para las actas parciales, EL MUNICIPIO DE BARRANCAS LA GUAJIRA, pagará al CONTRATISTA. el valor del Noventa Por Ciento (90%) del valor del contrato en ACTAS

PARCIALES, a la Cuenta de Comente Número 288029547 del Banco Bogotá a nombre del Consorcio UNIDOS POR LA GUAJIRA, teniendo en cuenta para ello las cantidades de Obra que efectivamente el contratista haya ejecutado, aplicándole la amortización del porcentaje de anticipo girado. (...)

CLAUSULA NOVENA: OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE El Municipio de Barrancas La Guajira, se obliga para con el contratista a lo siguiente a) Pagar el valor del contrato en la cantidad, forma y oportunidad pactadas. b) Brindar la colaboración y proporcionar la información y/o documentación que sea necesaria para el adecuado cumplimiento del contrato c) Designar al Supervisor del contrato (...)

CLAUSULA DECIMA PRIMERA- RESPONSABILIDAD: El CONTRATISTA es responsable por el cumplimiento del objeto establecido en la cláusula 1 del presente Contrato. (...)

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los numerales 3.1, 3.2, y 5 del procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías SGR, señalan lo siguiente:

3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1. Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2. Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de

la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Con el recaudo de la asignación directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional en la cuenta autorizada, la entidad territorial o la Corporación Autónoma Regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

13. TRANSFERENCIA DE BIENES ADQUIRIDOS, CONSTRUIDOS O DESARROLLADOS EN LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS CON RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, RECONOCIDOS POR LA ENTIDAD EJECUTORA DEL PROYECTO Y TRASLADADOS A OTRAS ENTIDADES.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto corresponda a una entidad de Gobierno y transfiera a otra entidad de Gobierno los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto, disminuirá el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconocerá un gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad de Gobierno que recibe el bien, lo incorporará y reconocerá un ingreso por transferencias en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO.

(...)

15.3.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto.

La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.” (Subrayado fuera del texto)

15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

(...)

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, ..., para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

(...)

Si producto de la ejecución del proyecto se obtienen bienes que deben ser trasladados a otra entidad, aplicará lo dispuesto en el numeral 13 de este procedimiento, en lo que corresponda a entidades de Gobierno.

Así mismo la norma relativa a los bienes de uso público, histórico y cultural, señala lo siguiente:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación.

El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento contable de los hechos planteados en la consulta, se deberá observar además del procedimiento específico emitido por la CGN mediante la resolución N° 470 de 2016, la esencia económica de las cláusulas propias del contrato suscrito con la empresa que realizará la obra.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el Municipio de Barrancas actúa como ejecutor de recursos de regalías asignados al Fondo de Compensación Regional cuyo titular o beneficiario es el Departamento de la Guajira.

En atención a lo anterior y con el fin de resolver las inquietudes planteadas en la consulta, a continuación se indican los registros contables que deben realizar el Sistema General de Regalías (SGR) para la asignación de los recursos al Departamento con base en la Instrucción de Abono en Cuenta (IAC), el Departamento como beneficiario de las Regalías, y el Municipio de Barrancas en su calidad de ejecutor.

1. Reconocimiento de la asignación de los recursos por parte del SGR al Departamento de la Guajira

1.1 Con base en la instrucción de abono en cuenta, el SGR registra un débito en la subcuenta 541301-Asignaciones directas de la cuenta 5413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS (SGR) por el valor asignado al Departamento, con crédito la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

1.2 El Departamento de la Guajira como beneficiario de las regalías, con base en la instrucción de abono en cuenta, reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

1.3 El SGR, con el giro de recursos al beneficiario final del pago (contratista) debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Los anteriores registros son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas entre el SGR y el Departamento de la Guajira.

2. Reconocimiento contable en el Departamento de la Guajira (Beneficiario de las Regalías) y en el Municipio de Barrancas (Ejecutor) de de los recursos girados por el SGR al beneficiario final del pago (contratista)

2.1 En el Departamento de la Guajira

Como beneficiario de los recursos de las regalías registrará en su contabilidad el valor del anticipo entregado al contratista, mediante un débito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y disminuirá por este valor el derecho registrado en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En el Municipio de Barrancas

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al Departamento de la Guajira, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-

EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

3. Reconocimiento del recibo de las obras a satisfacción y de la legalización de los anticipos

Con la información suministrada por el ejecutor y el recibo a satisfacción de los bienes desarrollados en cumplimiento de lo acordado, el Departamento de la Guajira reconocerá en su contabilidad el costo de las obras desarrolladas, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 15. INVENTARIOS por cuanto estas obras se han obtenido con la intención de ser entregadas sin contraprestación a los Municipios beneficiarios, disminuyendo los saldos acumulados en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906 -AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS hasta agotar los anticipos efectuados y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES por el saldo restante a favor del contratista, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar.

Con los giros que efectúe el SGR al contratista para el pago total de la obra, registrará un débito en la subcuenta 240101- Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y cancelará el saldo de la 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. Reconocimiento del traslado de las obras realizadas a los Municipios beneficiarios de las mismas.

4.1 El Departamento de la Guajira registrará este hecho mediante un débito a la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS donde inicialmente fueron reconocidas estas obras.

4.2 Los Municipios beneficiarios de las obras, a partir del momento en que ostenten el control de las mismas, reconocerán en su contabilidad los bienes recibidos sin contraprestación, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza, de manera que en tratándose de construcción de vías, se reconocerán como bienes de uso público por cuanto cumplen con la definición estipulada en el numeral 11. BIENES DE USO PÚBLICO HISTORICOS Y CULTURALES del Marco normativo para entidades de gobierno,

mediante un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20192000053461 DEL 19-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	La cuenta contable del gasto que se debe afectar para registrar el aporte que debe realizar la entidad a los canales regionales, en cumplimiento del párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991.

Doctora
NELSY PAOLA DAZA CUY
Profesional Especializado
Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002985-2, del día 26 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) ... cuál es la cuenta contable del gasto a la que se debe registrar el aporte que nuestra entidad debe realizar a los canales regionales, en cumplimiento del párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, o cual es la contabilización correcta para registrar estos pagos? (…)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 21º.- Ingresos para el canal cultural de Inravisión para las organizaciones regionales de televisión y para la radiodifusión oficial.

PARÁGRAFO.- El diez por ciento (10%) de los presupuestos publicitarios anuales de los organismos descentralizados se destinará, para los fines del presente artículo, distribuidos en la siguiente forma: el siete por ciento (7%) para el auspicio, colaboración o patrocinio de la cadena tres o canal cultural de Inravisión, y el tres por ciento (3%) para distribuirlo equitativamente entre las organizaciones regionales de televisión con destino a su programación cultural. Para efectos del presente articulado se entiende por organismos

descentralizados los definidos en el artículo 1o. del Decreto Legislativo 1982 de 1974 o normas que lo reformen o adicionen. Estos organismos deberán dar estricto cumplimiento a lo aquí dispuesto en la ejecución de sus presupuestos publicitarios.” (Subrayado fuera de texto)

La Sentencia No. 1525 del Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta, de 25 de septiembre de 2003, indicó frente a la naturaleza jurídica del aporte de los presupuestos publicitarios de los organismos descentralizados y los organismos obligados a realizar la transferencia transcrita lo siguiente:

“a) La obligación legal de destinar el 10% de los presupuestos publicitarios a cargo de los organismos descentralizados a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, tiene las características de una transferencia presupuestal y no de una renta fiscal o tributaria. b) Los organismos descentralizados del orden territorial no están obligados a realizar la transferencia prevista en el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991. Los obligados a ello son los organismos del orden nacional que aparecen en el artículo 38.2 de la ley 189 de 1998, sector descentralizado de servicios... (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicado por las entidades de gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo deberá registrar un gasto por concepto de subvención por el valor de los recursos destinados a los canales regionales, en cumplimiento del parágrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, puesto que como lo indicó el Consejo de Estado, la obligación de destinar parte de los recursos del presupuesto publicitario tiene características de una transferencia y no de una renta fiscal o tributaria.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000003091 del 07-02-2019
20192000006221 del 26-02-2019
20192000006531 del 28-02-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000012451 del 01-04-2019
20192000016871 del 09-05-2019
20192000044201 del 05-09-2019

1.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL**CONCEPTO N° 20192000019691 DEL 10-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social Costo de ventas de servicios Costos de transformación-Servicios Educativos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las erogaciones directamente atribuibles a la prestación de servicios educativos

Señora
CLERY ROJAS
Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500015172, del 10 de abril de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) hasta el año anterior, los gastos se registraban en las cuentas de costo de servicios educativos (72) y posteriormente se cerraban contra la cuenta de costo de ventas de servicios (63).

Los recursos que ingresan, son los de gratuidad con los cuales se cubren los gastos de funcionamiento y de inversión, para el apoyo de la prestación del servicio de educación.

(…) Existe la obligación de utilizar las cuentas de los grupos 6 y 7 bajo el nuevo marco normativo contable? ¿O puede utilizarse directamente la cuenta de gastos (5501)?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de asociación indica:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Inventarios establece:

“9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5501-EDUCACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable. (...)

6305-SERVICIOS EDUCATIVOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el periodo contable. (...)

72-SERVICIOS EDUCATIVOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los costos originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación deberán reconocerse como costos de transformación en las respectivas subcuentas y cuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, teniendo en cuenta el nivel o niveles de educación específica que desarrolle cada institución educativa.

Las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las erogaciones que incurra para efectos de:

1) Registrar como gastos de administración y operación los importes asociados a las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723-Servicios, de la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, las erogaciones de actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia gastos de administración y operación, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, o hacia las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

Ahora bien, una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a GASTO PÚBLICO SOCIAL o COSTOS DE VENTAS, así:

a. Cuando se trate de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, se reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS; y,

b. Cuando la institución educativa venda los servicios educativos, el traslado del costo se realizará mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

CONCEPTO No. 20192300022811 DEL 07-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social Costo de ventas de servicios Costos de transformación-Otros servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las erogaciones directamente atribuibles a la prestación de servicios

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001662-2, del 25 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el reconocimiento contable de las erogaciones que se encuentran cobijadas por el rubro presupuestal “Gastos de Comercialización y Producción”.

CONSIDERACIONES

El Contrato de condiciones generales para adquisición de servicios No. 2838-00-PC-SC-023-0 firmado entre el Consorcio Dragado Buenaventura 2015 y la Dirección General Marítima-DIMAR el 25 de enero de 2018, establece:

“CLAÚSULA SEGUNDA: OBJETO: Mediante el presente Contrato, el Contratista se obliga irrevocablemente para con el Contratante a prestarle sus servicios para el levantamiento y procesamiento de variación magnética del suelo, sonar de barrido lateral y subsuelo marino en la Bahía de Buenaventura, en un área de aproximadamente 90.000 m2 dentro del canal navegable de Buenaventura a la altura de la boya N° 41, con base en un área definida por el Contratante. (...)”

CLAÚSULA SEXTA: VALOR: El valor total del contrato es de noventa millones ciento cincuenta y cinco mil seiscientos cincuenta pesos (\$90.155.650). Incluye equipos de última tecnología, plataforma hidrográfica, personal idóneo y especializado, logística, transporte, alimentación, y costos administrativos. (...)”

CLAÚSULA OCTAVA: FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: La forma de pago se establece en un único pago finalizado el proyecto, contra entrega de los productos. Las facturas serán canceladas en la moneda en la que se presenta a los treinta (30) días calendarios siguientes a la fecha de su radicación en las oficinas de Consorcio Dragado Buenaventura 2015.”

El Contrato Interadministrativo No. 0248 de 2018 suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA y el Ministerio de Defensa Nacional-Dirección General Marítima, establece:

“CLAUSULA PRIMERA-OBJETO: CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA REALIZAR EL LEVANTAMIENTO HIDROGRÁFICO MONOHAZ DESDE EL SECTOR DE APROXIMACIÓN MARÍTIMA AL PUERTO DE BARRANQUILLA KILÓMETRO (K-2) HASTA EL SECTOR DE PIMSA KILÓMETRO (K38) EN EL RIO MAGDALENA PARA MONITOREAR LAS CONDICIONES MORFOLÓGICAS DEL CANAL NAVEGABLE DE ACCESO AL PUERTO DE BARRANQUILLA. (...)

CLAÚSULA SÉPTIMA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES.

A) CORMAGDALENA se obliga a: (...)

2. Realizar el seguimiento o supervisión de cumplimiento del objeto a contratar. (...)

B) EL CONTRATISTA se obliga a: (...)

2. Realizar el levantamiento y entregar el plano batimétrico, en formato digital DXF, DWG y PDF, con la información recolectada diariamente. Los planos en formato DXF, DWG serán entregados con el informe mensual.

3. Hacer entrega del archivo digital de la data batimétrica en formato XYZ en sistema de coordenadas Magna Sirgas Zona Bogotá.”

El Contrato No. 2305104 suscrito entre la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura y la Dirección General Marítima, indica:

“ARTÍCULO 1-SERVICIOS A EJECUTAR POR EL CONTRATISTA

El contratista deberá realizar los servicios establecidos en el Anexo I. “Pliego de Servicios y Especificaciones y relativos costos”, entendiéndose que entre dichos servicios se incluirán aquellos que, aunque no estén previstos específicamente en el mencionado Anexo I, estén implícitos en las normas profesionales generalmente aceptadas. (...)

ARTÍCULO 5-CALENDARIO Y MODALIDAD DE PAGO

Teniendo plenamente en cuenta los servicios ejecutados por el Contratista, la organización efectuará los pagos al Contratista, tomando en consideración las deducciones de los daños líquidos mencionados en el Artículo 6 más adelante, si procede, de conformidad con las disposiciones del Anexo V: “programa y modalidad de pago” (...)

El Contrato Interadministrativo no. 407 de 2019 celebrado entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos y el Ministerio de Defensa nacional-Dirección General Marítima-DIMAR, establece:

“CLAÚSULA PRIMERA. -OBJETO: ADQUISICIÓN Y PROCESAMIENTO DE INFORMACIÓN BATIMÉTRICA MULTHAZ EN AGUAS SOMERAS Y PROFUNDAS DEL CARIBE COLOMBIANO, GENERACIÓN DE PRODUCTOS DE RETRODISPERSIÓN ACÚSTICA E INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN BATIMÉTRICA HISTÓRICA DISPONIBLE EN EL EPIS, DIMAR Y COMPAÑÍAS OPERADORAS.

CLAÚSULA SEGUNDA. -ALCANCE. Desarrollar las actividades relacionadas en la propuesta técnica-económica entregada por la DIMAR (...)

CLAÚSULA QUINTA.-VALOR: El valor total del presente Contrato Interadministrativo, asciende a la suma de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS (\$20.000.000.000) M/CTE, incluidos los costos directos e indirectos, todos los impuestos y demás tributos a que haya lugar que se causen por el hecho de su celebración, ejecución, liquidación y el costo de gerencia. (...)

CLAÚSULA NOVENA. -OBLIGACIONES DE LA ANH: (...)

3. Participar en la vigilancia y supervisión del Contrato, haciendo seguimiento al cumplimiento y logro de los alcances planteados en el presente Contrato, sin que tal gestión se entienda como coadministración de la gestión contractual. (...)

CLAÚSULA DÉCIMA. -OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. (...)

1. Cumplir con el objeto del contrato con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad. Por lo tanto, no existe ni existirá algún tipo de subordinación, ni vínculo laboral del CONTRATISTA con la ANH”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, indica:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Inventarios establece:

“9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado

del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien". (Subrayado fuera del texto)

Como complemento, la Norma de Ingresos indica:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes

identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.”

De forma adicional, la CGN emitió el Concepto N° 20182000046061 el 12 de septiembre de 2018, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento de la Prosperidad Social-DPS, en donde establece:

“El reconocimiento de hechos económicos derivados de la ejecución del presupuesto de gastos en los sistemas de información financiera pública debe realizarse en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente son equiparables; es decir, que la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que también implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Es (Sic) tal sentido, el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales y, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, como ocurre en el caso de la aprobación de apropiaciones presupuestales, de sus modificaciones, de la expedición de certificados de disponibilidad o del registro presupuestal de los compromisos, por cuanto no afectan la situación financiera de la entidad ni los resultados del periodo contable.

El sistema de contabilidad presupuestal controla la ejecución de los gastos en diferentes, momentos saber: (i) cuando se apropia o asignan recursos a un determinado objeto de gasto, (ii) al certificar la existencia de saldos de apropiación libres de afectación presupuestal, (iii) al reconocer del surgimiento de compromisos a cargo de la entidad, (iv) al registrar obligaciones de pago como resultado de la ejecución de tales compromisos y (v) cuando se ordena el pago de estas obligaciones.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información operan sobre bases comprensivas conciliables que no necesariamente son equiparables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de estos sistemas.

Por otra parte, es conveniente precisar que, los hechos económicos deberán reconocerse contablemente atendiendo su forma económica independientemente de su forma legal. Los registros contables derivados de las relaciones contractuales entre entidades públicas responden a la realidad de las transacciones generadas según el tipo de acuerdo o relación suscrita entre los entes intervinientes, de la cual se establecen aspectos tales como el tipo de acuerdo contractual suscrito, calidad de las partes participantes, objeto del contrato, derechos y obligaciones, quién es el dueño de los recursos, quién es el responsable de la ejecución del objeto contractual, a título de qué son entregados los recursos, si es en calidad de aportes o de remuneración a los servicios prestados, entre otros.

De conformidad con los diferentes contratos y acuerdos suscritos por la entidad, esta presta servicios o suministra bienes. Las erogaciones directamente relacionadas con la prestación de tales servicios deberán reconocerse como costos de transformación en las respectivas

subcuentas y cuentas que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, con independencia de que sean vendidos a precios de mercado o distribuidos a precios de no mercado.

Aunado a lo anterior, es importante aclarar que si bien el principio de asociación establece que el reconocimiento de los ingresos con contraprestación debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, ello no descarta que los ingresos sin contraprestación también puedan tener costos imputables a los mismos, los cuales se generan en cumplimiento del objeto para el cual están destinados, así estos últimos no configuren una compensación a quien efectúa una transferencia o subvención.

En ese orden de ideas, la entidad debe adelantar previamente un análisis de las erogaciones que incurra para efectos de:

- 1) Registrar como gastos de administración y operación los importes asociados a las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios, los importes asociados a los mismos.
- 3) Asignar en la subcuenta 589701-Bienes producidos o 589723-Servicios, de la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, las erogaciones de actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia gastos de administración y operación, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, o hacia las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 7, lo que razonablemente se estime concerniente con la prestación de servicios o suministro de bienes. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios o suministro de bienes en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a GASTO PÚBLICO SOCIAL o COSTOS DE VENTAS, así:

- a. Cuando se trate de valores correspondientes a la prestación del servicio gratuito a la comunidad más pobre y vulnerable, se reconoce un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN; y,
- b. Cuando la entidad venda a precios de mercado o distribuya a precios de no mercado los servicios, el traslado del costo se realizará mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

CONCEPTO No. 20192000031431 DEL 06-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social Gastos Generales
	SUBTEMAS	Reconocimiento del pago por servicios de correo y mensajería

Doctora
 RODRIGO ALBERTO GÓMEZ DUQUE
 Profesional Universitario
 Subdirección de Contaduría
 Gobernación del Valle del Cauca
 Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002576-2 del 15 de julio de 2019, mediante la cual consulta la cuenta para el registro contable que la Gobernación, como sus dependencias de salud y educación deben utilizar en los pagos efectuados por concepto del servicio de correo cancelados a la Empresa 4/72, los cuales viene registrando en cuentas del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, situación que genera diferencias de saldos de operaciones recíprocas con la Empresa prestadora del servicio, quien reconoce el ingreso en la cuenta 4333-SERVICIO DE COMUNICACIONES.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno contenido en la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros, de los cuales en relación con los gastos el numeral 6.1.5., señala: “ Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.”

Por su parte, el CGC adoptado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe en gastos el grupo 55-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN como, “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los

gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

Así mismo, en la descripción de la cuenta 5111-GENERALES, señala: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas el gasto público social esta relacionado con el cubrimiento de las necesidades básicas insatisfechas de la población y los pagos realizados por concepto del servicio de correo y mensajería que corresponden a pagos realizados a terceros por la prestación de un servicio, afectará el estado de resultados como un gasto en la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte de la cuenta 5111-GENERALES.

Además, al elaborar el informe de operaciones recíprocas, los gastos por servicios de correo y mensajería se informarán como operación recíproca con la empresa que preste el respectivo servicio.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000005041 del 15-02-2019

20192300027171 del 19-07-2019

1.29 GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019
20192000003461 del 08-02-2019
20192000030351 del 24-07-2019

1.31 OTROS GASTOS**CONCEPTO N° 20192000000851 DEL 14-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las comisiones y honorarios en los contratos de administración delegada.

Doctora
 OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
 Líder de programa
 Alcaldía de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004957-2, del 11 de diciembre de 2018, en la cual consulta sobre el Tratamiento contable de las comisiones y honorarios en los contratos de administración delegada, en lo particular sobre los siguientes aspectos relacionados con la Resolución 386 de 2018:

1. En primer lugar entendemos que cuando se hace alusión a comisiones también se incluye el concepto de honorarios por la administración de los recursos entregados en admón., ya que en unos contratos se pactan comisiones (generalmente cuando se trata de fiducias) y en otros se pactan honorarios (generalmente entidades diferentes a las financieras). ¿Es correcta esta interpretación?
2. ¿Los honorarios o comisiones siempre se reconocerán como gasto, con independencia que en los objetos de los contratos se contemple la construcción de obras de infraestructura (vías, puentes, edificios, parques etc.) y adquisición de predios? O en este caso ¿los honorarios y comisiones se deben capitalizar, es decir, registrar como mayor costo de los inmuebles construidos y los lotes adquiridos, según la norma de medición inicial de propiedades, planta y equipo, entre otras?

Lo anterior teniendo en cuenta que:

- El Municipio de Medellín, en aplicación del anterior marco normativo y doctrina de la CGN, venía capitalizando estos conceptos en el caso de contratos que tengan por

objeto la construcción de infraestructura física o compra de activos fijos, política que conservamos a la fecha.

- En el caso de la capitalización de los honorarios o comisiones, se generarán diferencias en recíprocas del ingreso vs. gasto.
- También es muy posible que las entidades que administren los recursos reconozcan los honorarios como un ingreso en el grupo 43-Venta de servicios- por tener relación con su actividad principal y no como ingresos diversos.
- Si no se contemplan otras cuentas del ingreso en la tabla de eliminaciones, también se podrían generar diferencias con los gastos de la cuenta 580237.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”

En el párrafo 1 del artículo 5° de dicha Resolución se señala que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las Entidades de Gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las Entidades de Gobierno que los reciben en administración” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el párrafo 3 del artículo 5° establece que “Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica” (Subrayado fuera del texto).

Según el numeral 1 del artículo 5° “Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

Quando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el primer párrafo del numeral 3 Recursos entregados en administración a otras entidades públicas, establece que “Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad

específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada”.

Adicionalmente, el párrafo 3 del mismo numeral, establece que “En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el numeral 3.4. Comisiones señala que “La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.”

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...)” (Subrayado fuera del texto)

En el caso de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece que:

“10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones

necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la Norma de bienes de uso público señala:

“11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. En primer lugar entendemos que cuando se hace alusión a comisiones también se incluye el concepto de honorarios por la administración de los recursos entregados en admón., ya que en unos contratos se pactan comisiones (generalmente cuando se trata de fiducias) y en otros se pactan honorarios (generalmente entidades diferentes a las financieras). ¿Es correcta esta interpretación?

No obstante que los términos comisiones y honorarios tienen acepciones diferentes, el pago de los honorarios que se realicen a las entidades que administran los recursos de terceros, por la administración de tales recursos, podrán considerarse y registrarse como equivalentes a las comisiones a que se refiere el numeral 3.4 Comisiones del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018.

2. ¿Los honorarios o comisiones siempre se reconocerán como gasto, con independencia que en los objetos de los contratos se contemple la construcción de obras de infraestructura (vías, puentes, edificios, parques etc.) y adquisición de predios? O en este caso ¿los honorarios y comisiones se deben capitalizar, es decir, registrar como mayor costo de los inmuebles construidos y los lotes adquiridos, según la norma de medición inicial de propiedades, planta y equipo, entre otras?

Sobre el particular, es importante precisar que cuando una entidad entrega los recursos en administración a otra entidad pública para la construcción de obras de infraestructura,

deberá evaluar los gastos relacionados con la administración de los recursos, con el fin de diferenciarlos de aquellos que están relacionados directamente con la construcción de las obras.

De tal forma que, en el caso de aquellos gastos relacionados con la administración de los recursos se deberán registrar conforme a lo establecido en el numeral 3.4 Comisiones del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018. Por otra parte, aquellos gastos que puedan ser directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, deberán ser capitalizados de acuerdo con lo señalado en la Norma de propiedad, planta y equipo y la Norma de bienes de uso público.

Por otra parte, cuando los honorarios o las comisiones sean activables, de conformidad con lo expuesto anteriormente, y para el beneficiario de los pagos estos importes representen un ingreso, se configura una operación recíproca que no es objeto de reporte, toda vez que en este caso no hay lugar a eliminación, en tanto que para los casos en que para ambas partes se afecten los resultados, si deberá efectuarse el reporte de operación recíproca por cada uno de los intervinientes en la transacción.

CONCEPTO N° 20192000002861 DEL 05-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Doctora
 ESPERANZA BOTERO GUERRERO
 Profesional Especializado
 Grupo Financiero y Presupuestal
 Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000107-2, del 15 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre si debe o no reclasificar la cuenta 589301001 a la cuenta 3109 resultados de ejercicios anteriores.

Para lo cual plantea: “Nuestra entidad tiene reflejadas devoluciones para la vigencia 2018 por valor de \$1.204.483.436 en la cuenta 589301001 cuya dinámica contable es reflejar el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores. La duda surge, a partir de una visita de la Contraloría General de la República en el año 2016 donde nos dejó un hallazgo que decía que los registros que afectaron vigencias anteriores debían afectar la cuenta de patrimonio-Utilidades acumuladas, con el fin de reflejar la situación exacta del periodo contable.”

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 484 de 2017, “por la cual se modifica el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, establece:

“ARTÍCULO 2º. Modificar el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco Normativo anexo a la presente resolución comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo Marco normativo para todos los efectos. (...)

ARTÍCULO 3º. Para determinar los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016, se observará las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la presente Resolución, y el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las devoluciones y descuentos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (...)

5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por concepto de devoluciones y descuentos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre la corrección de errores precisan:

“Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

CONCLUSIONES

La entidad se encuentra aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, desde el 01 de enero de 2018, en cumplimiento de la normativa expedida por la CGN. Por tanto, como el primer periodo de aplicación corresponde al lapso entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2018, al cierre del periodo contable de 2018, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no debe presentar saldos por periodos anteriores, toda vez que no hay un periodo anterior.

Los saldos a 31 de diciembre de 2017 debieron ser debidamente depurados, ajustados y reclasificados de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y al Instructivo N° 002 de 2015, para así partir de unos saldos iniciales a 01 de enero de 2018 conforme a las nuevas normas contables.

Ahora bien, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con la dinámica, presenta los saldos acumulados por resultados de ejercicios anteriores, que podrá ser acreditado o debitado al final del periodo contable con la reclasificación del saldo de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO que trae de un periodo contable anterior, para así reflejar el resultado del ejercicio del periodo contable actual. Además, podrá debitarse o acreditarse con los ajustes a que haya lugar por la corrección de un error de un periodo contable anterior o por el cambio de una política contable.

Por su parte, las devoluciones y descuentos relacionadas con ingresos fiscales tributarios y no tributarios generados durante el mismo periodo contable se deberán reconocer en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB); en tanto que, cuando se presenta por ingresos fiscales tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, se debe afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Al final del periodo contable, de acuerdo con el proceso contable, la entidad debe realizar los ajustes de cierre, y entre ellos realizará la debida cancelación de las cuentas de resultado (ingresos, gastos y costos) contra la cuenta 5905-CIERRE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. De esta manera el saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES se cancelará.

De acuerdo con lo expuesto, para el caso particular de la consulta, no se debe reclasificar el saldo de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Sin embargo, es importante precisar que a partir del periodo gravable 2019, si se trata del reconocimiento de devoluciones o descuentos que debieron registrarse en periodos contables anteriores, la omisión deberá corregirse aplicando la Norma de Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Corrección de errores. Donde se establece que el error deberá corregirse en el periodo que se descubra, afectando las cuentas del activo o del pasivo que corresponda contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Si el error es material, para efectos de presentación, se tendrá que realizar reexpresión de estados financieros hasta el periodo más antiguo dónde se cometió el error, si no es material, sus efectos serán únicamente de carácter prospectivo.

CONCEPTO N° 20192000010691 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos generales Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obras construidas en predios de terceros particulares Reconocimiento de obras construídas en predios de las entidades territoriales.

Señor

ALEXANDER ARIAS PÉREZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000953-2 del 4 de marzo de 2019, mediante la cual señala: La Corporación suscribe contratos de obra de estabilidad de taludes, en zonas urbanas y rurales del Departamento de Caldas, obras construidas en terrenos que no son de propiedad de la Corporación, ni del Municipio, si no de un tercero particular, pero es obligación de la Corporación construir la obra, por lo que consulta lo siguiente:

1. La construcción de dicha obra, contablemente se debe llevar como construcción en curso hasta que se ejecute el 100% o se debe llevar como gasto público social?
2. Dichas construcciones se llevan a propiedad, planta y equipo-bienes de uso público?
3. Si las obras construidas se transfieren a los municipios beneficiarios de las mismas, ¿cuál sería el tratamiento contable?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de la normatividad aplicable a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros y en relación con los activos señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

De otra parte, cuando se trata de obras realizadas por la entidad para entrega sin contraprestación a otra entidad de gobierno, es necesario remitirnos a la Norma de Inventarios contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la cual señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:
El Marco conceptual para las Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad, entendido el control como la capacidad o derecho que tiene la

entidad de usar el bien para prestar un servicio, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, vender el bien para obtener efectivo, beneficiarse de la revalorización de los recursos y en general obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros para la entidad.

Para el registro contable de las obras de mitigación con taludes en zonas de riesgo, construidos en predios de terceros particulares que la Corporación atiende con sus recursos, deberá revisar si éstas cumplen con las condiciones para el reconocimiento como activos, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, además, al evaluar si existe o no control sobre el bien construido, la entidad debe tener en cuenta el acceso al mismo, la capacidad de disponer del bien o restringir su uso y en algunos casos, asumir los riesgos y beneficios asociados al mismo.

Si producto del análisis, no se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, deberán reconocer un gasto en la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena de la cuenta 5111-GENERALES.

Ahora bien, respecto de sus preguntas en particular, podemos indicar:

1. Al no cumplirse los criterios para reconocer un activo, deberá registrarse un gasto tal como se señaló anteriormente, y alternamente durante la construcción de la obra puede llevarse el control en cuentas de orden, las cuales se cancelarán al concluir la obra. Solo es posible afectar el gasto público social las obras están destinadas a atender necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte de conformidad con las disposiciones legales.

2. Según lo anotado, en caso de no configurarse los criterios para reconocer un activo, no es viable registrar una Propiedad, planta y equipo o un Bien de uso público.

3. Cuando las obras sean realizadas por la Corporación en predios de la entidad territorial, las cuales, una vez concluidas, serán transferidas a los municipios beneficiarios de las mismas, mientras se realiza la obra se reconocerá en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO; un vez terminada la obra se reclasifica a la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, la cual se disminuye con la entrega al municipio, afectando el gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20192000032711 DEL 12-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Subcuentas a utilizar para el reconocimiento de recursos entregados como apoyo a la Policía Metropolitana de Barranquilla. Reconocimiento de la devolución de rendimientos financieros originados en recursos recibidos en administración Reporte de operaciones recíprocas.

Doctora
IDAMIRA FRAGOZO CRUZ
Secretaría de Hacienda
Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla
Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002782-2 del día 5 de agosto de 2019, mediante la cual manifiesta inquietudes sobre las reglas de eliminación de algunas subcuentas, en los siguientes términos:

“El código Contable 511144-APOYO A OPERACIONES MILITARES Y DE POLICÍA, se requiere que sea incorporado en las reglas de eliminación a partir del corte septiembre 2019, ya que en esta cuenta contable se registran los hechos económicos que soporta el apoyo que se le brinda a la Policía Metropolitana de Barranquilla.

Sea habilitada la cuenta 580440-INTERESES SOBRE DEPÓSITOS Y EXIGIBILIDADES para el Distrito de Barranquilla, Nit 890102018-1 Código CGN 210108001, ya que es una cuenta recíproca que se encuentra en las reglas de eliminación y que no es posible reportar por no estar dentro del protocolo de importación y que genera diferencias con algunas entidades en saldos recíprocos.”

Mediante conversación telefónica la consultante aclaró que la solicitud de creación de la cuenta 580440-Intereses sobre depósitos y Exigibilidades se debe a que la entidad requiere

registrar en esta subcuenta la devolución de los rendimientos financieros sobre recursos recibidos en administración, al dueño de los recursos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.4 Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

De otra parte, con relación al asunto consultado, la CGN expidió el concepto N° concepto 20182000025961, el cual en las conclusiones, señaló:

“En consecuencia, a partir de la aplicación del nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, la recepción de estos aportes por parte de la Policía, se crearon las subcuentas 138456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848 Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N°620 y sus modificaciones.

Así mismo, la Procuraduría por su parte debe registrar el valor del aporte a la Policía Nacional en la subcuenta 511144- Apoyo a operaciones militares y de policía de la cuenta 5111-GENERALES con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.”

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente:

- 1) Con relación a la subcuenta del ingreso que cumpla con las condiciones de reciprocidad del código contable 511144-APOYO A OPERACIONES MILITARES Y DE POLICÍA, es el código 480848 Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

del catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 y sus modificaciones, tal como se indicó en el concepto 20182000025961 expuesto en las consideraciones el cual se anexa por ser de aplicación al caso consultado. Así mismo, se remite copia de esta respuesta a la Subcontaduría de Consolidación de la información para efectos de la incorporación de estos códigos en las reglas de eliminación.

- 2) Referente a la solicitud de creación del Código 580440-Intereses sobre depósitos y exigibilidades, no es viable atender su solicitud por cuanto de acuerdo la información telefónica suministrada, la entidad pretende registrar en esta subcuenta la devolución de rendimientos financieros generados en recursos recibidos en administración al propietario de los mismos, procedimiento que no es correcto, por cuanto este hecho económico no cumple con la definición de gastos para la entidad, de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por tanto, los rendimientos generados en cuentas bancarias por recursos que la entidad recibió en administración, los cuales de conformidad con lo pactado en las cláusulas contractuales deben ser devueltos al dueño de los recursos deben reconocerse como se indica a continuación:

Con el recaudo de los rendimientos, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el traslado de los rendimientos a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De conformidad con lo anterior, en la operación antes descrita no hay lugar al reporte de operaciones por cuanto el propietario de los recursos reconocerá el derecho a estos recursos y un ingreso, mientras que el administrador registrará un pasivo.

CONCEPTO No. 20192000033791 DEL 13-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Diferencia entre las subcuentas 511159 y 512027 denominadas Licencias.

Doctora
 MARIA ESTHER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
 Contadora
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-AGROSAVIA
 Mosquera, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002683-2 del 26 de julio de 2019 en la cual solicita se le indique en qué casos debe utilizar las subcuentas 512027-Licencias y 511159 Licencias.

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.4 Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

5111-GASTOS GENERALES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad."

5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, en relación con los activos intangibles dispone lo siguiente:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables.

Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los gastos deben reconocerse acuerdo a la naturaleza de las erogaciones ejecutadas y de conformidad con la definición contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por consiguiente, en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 51111-GENERALES se reconocen las erogaciones necesarias para la adquisición de este tipo de derechos con el fin de apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad, mientras que en la subcuenta 512027-Licencias de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS se reconocen erogaciones por su adquisición, en cumplimiento de disposiciones legales, siempre y cuando no cumplan con las características para reconocerse como activos intangibles.

Ahora bien, si la Licencias adquiridas son susceptibles de reconocerse como Activos Intangibles, atendiendo a los criterios de ser identificables, de poder controlarse, que cuenten con la capacidad de generar beneficios económicos o un potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, y que se caracterizan porque no se espera venderlas en el curso de las actividades y se prevé usarlas durante más de un periodo contable, en este caso debe reconocerse como activos en las subcuentas 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No. 20192000036891 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos Cuentas por cobrar Pasivos por beneficios a empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de reintegros de pagos por concepto de licencias de maternidad.

Doctor
YEISON A HURTADO RESTREPO
Secretario de Hacienda
Municipio de Ulloa Valle del Cauca
Ulloa

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002938-2, el día 21 de agosto de 2019, trasladada a este Despacho por el doctor Julio César Cárdenas de la Contraloría General de la República, en la cual formula consulta sobre cuál es el debido manejo de los recursos que son reintegrados por concepto de licencia de maternidad, teniendo en cuenta que se realizó el respectivo pago del salario al funcionario con cargo a los recursos de la personería municipal por el concepto de funcionamiento.

Manifiesta que al realizar la solicitud a la EPS, estos recursos ingresan al presupuesto por reintegros los cuales se convierten en recursos de capital para inversión perdiendo su calidad de funcionamiento.

Solicita cual es el tratamiento de estos recursos ya que se estarían afectando los recursos de funcionamiento y por ende sería respectivo que al reintegrarlos tenga la misma calidad y destinación.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, mediante la cual se crea la Contaduría General de la Nación, señala en el Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 2. Cuentas por cobrar, señala:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin

contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como, “Representa el valor de las prestaciones proporcionadas, directamente por la entidad, a los empleados o a quienes dependen de ellos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. (...)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública y por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con aspectos presupuestales. Por esta razón se da traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se da respuesta desde la perspectiva de la normatividad contable pública, en relación con el reconocimiento de las incapacidades y licencias de maternidad, en los siguientes términos:

El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general o de las licencias de maternidad, se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo o causación, con independencia del efecto que se genere en el sistema de información presupuestal por el reintegro de los recursos por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS o Administradoras de Riesgos Laborales ARL, debitando las subcuentas respectivas de las cuentas 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor que le corresponde pagar a la entidad, con crédito a las subcuentas 251125-Incapacidades, o 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, pasivos que se cancelarán con el giro al funcionario.

Los pagos a los empleados sobre los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS o ARL, se registran con un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR siempre y cuando la entidad cumpla con los requisitos señalados por Ley para solicitar el reembolso , y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades, o 251108-Licencias, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, pasivos que se cancelarán con el giro al funcionario.

CONCEPTO No. 20192000039971 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones por concepto de implementación de las TIC y por Interventorías a proyectos

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
 Coordinadora GIT de Contabilidad
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° [2019550002809-2](#) del día 13 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En cumplimiento a la Constitución Nacional en sus artículos 20 y 67 que reza:”... el Estado propiciara a todo colombiano el derecho al acceso a las tecnologías de la información, a la comunicación, la información, la educación y los servicios básicos de las TIC y, mediante la Ley 1341 de 2009 art 5o. se cita: “ ...las entidades del orden nacional y territorial promoverán, coordinarán y ejecutarán planes, programas y proyectos tendientes a garantizar el acceso y uso de la población, las empresas y las entidades públicas a las tecnologías de la información y las comunicaciones para tal efecto, dichas autoridades incentivarán el desarrollo de infraestructura, contenidos y aplicaciones, así como la ubicación estratégica de terminales y equipos que permitan realmente a los ciudadanos acceder a las aplicaciones tecnológicas que benefician a los ciudadanos, en especial a los vulnerables y de zona/marginadas del país...”.

De lo anterior se desprende lo establecido en el artículo 83 de la Ley 1474 de 2011, en relación a la Supervisión e Interventoría Contractual, por la especificidad, complejidad técnica, jurídica, social, financiera, contable y administrativa de los convenios y contratos interadministrativos suscritos por parte del FONTIC, para llevar a cabo la implementación de las TIC con la puesta en marcha de las zonas WiFi, en desarrollo de la política institucional para el cumplimiento de las metas propuestas; por consiguiente resulta imperioso contratar una Interventoría Integral que se encargue de efectuar la vigilancia a la correcta ejecución de los convenios y contratos interadministrativos.

Considerando lo expuesto, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones reconoce contablemente los desembolsos que realiza de los recursos para los proyectos de implementación de las TIC y los que corresponden a la interventoría de los mismos, en la subcuenta 5507-Desarrollo Comunitario y Bienestar Social de la cuenta 55-Gasto Público Social.

Solicitamos cordialmente nos confirme si la cuenta contable corresponde para los conceptos descritos: Proyectos de Inversión e Interventoría o si por el contrario se debe registrar otra cuenta contable para este tipo de gastos.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 111 de 1996 “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto” se define el gasto público social como:

“ARTICULO 41. Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”.(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contenido en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales” (Subrayado fuera del texto).

Este grupo contiene la cuenta 5507- DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL la cual se describe:

“DESCRIPCIÓN Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

Por su parte, el grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN se describe:

“DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.”

La cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS se describe:

“Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que solamente las erogaciones incurridas en la ejecución de los proyectos dirigidos a cubrir la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales, deben registrarse en las respectivas subcuentas de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL del Grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL.

De la población destinataria de los proyectos, debe analizarse los conceptos específicos de los desembolsos en cada uno de estos, para clasificarlos de acuerdo a la naturaleza del gasto, y las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos desarrollados en la operación básica o principal de la entidad, deberán registrarse en las subcuentas y cuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, o en las subcuentas de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS aquellas erogaciones por actividades ordinarias que no se encuentren clasificadas en las otras subcuentas. En caso de configurarse los criterios pertinentes, se reconocerán los activos que eventualmente se deriven de la ejecución de tales proyectos, clasificados según su respectiva naturaleza.

Para el caso específico de las interventorías, se reconocerán como Gasto Público Social si las mismas están asociadas a los propósitos de los proyectos cuyas erogaciones deban registrarse en esta clasificación según lo expuesto anteriormente, de lo contrario deben

registrarse en la subcuenta 511173-Interventorías, auditoras y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000301 del 09-01-2019
20192000003091 del 07-02-2019
20192000003381 del 08-02-2019
20192000006301 del 26-02-2019
20192000006531 del 28-02-2019
20192000014431 del 25-04-2019
20192000026951 del 25-06-2019
20192000031431 del 06-08-2019
20192000036271 del 21-08-2019
20192000036751 del 23-08-2019

1.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.33 COSTOS DE VENTAS

Ver concepto N° 20192000014431 del 25-04-2019 relacionado con esta clasificación.

1.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Ver concepto N° 20192000019691 del 10-05-2019 relacionado con esta clasificación.

1.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver concepto N° 20192300022811 del 07-06-2019 relacionado con esta clasificación.

1.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

CONCEPTO No. 20192000023261 DEL 04-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Costos de transformación
	SUBTEMAS	Implementación de un sistema de costos

Doctor
 JOSÉ GERMÁN BOLAÑOS MAHECHA
 Profesional Universitario
 Instituto Nacional para Ciegos-INCI
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500020192, del 24 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Según lo establecido en el Marco de referencia para la implantación (Sic) del sistema de costos en las Entidades del sector público aunque se plasma la importancia y el mejoramiento en la calidad de la información que servirá como base en la toma de decisiones gerenciales, tales como la reducción o ampliación de la entidad, los niveles de endeudamiento, la adquisición de nuevos y mejores equipos, la calidad de los productos o servicios, la contratación con terceros o la producción interna, entre muchas otras. No especifica la obligatoriedad de su implementación.

De otra parte, al parecer el SIIF NACIÓN no cuenta con la herramienta ni esta parametrizado para llevar el sistema de costos de gestión o por actividades lo cual hace más difícil su implementación.

De acuerdo con lo anterior solicita concepto sobre la obligatoriedad de implementar en nuestra entidad el sistema de costos de gestión o por actividades. En caso positivo indicarnos bajo que herramientas se llevaría a cabo este proceso.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de asociación indica:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Inventarios establece:

“9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien”.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación CGN, en la doctrina contable pública emitida mediante concepto 20172000022321 de fecha 4 de abril de 2017, dirigido a la doctora Gloria Esperanza Acevedo, Jefe de Control Interno de la Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial (UAERMV), señaló lo siguiente:

“Si bien la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Nuevo Marco Normativo se establece que cuando la entidad produce bienes deberá reconocer costos de producción o transformación, los cuales corresponden a erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción del bien, con independencia de que sean destinados para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

La preparación de la información financiera deberá atenderse de acuerdo a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, por tanto, esta deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas de producción de mezclas asfálticas, en cualquiera de los dos Marcos Normativos consultados.”

CONCLUSIONES

La CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos ni mucho menos ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, correspondiendo a las Entidades efectuar los desarrollos metodológicos apropiados a las particularidades de sus operaciones, los procedimientos

operativos implementados y las posibilidades determinadas por la disponibilidad de recursos humanos, tecnológicos y financieros.

No obstante, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la CGN si ha señalado que cuando se produce bienes o se presta servicios, se deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas de producción de bienes o prestación de servicios.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir el sistema de costeo a implementar y los lineamientos de asociación de los costos o gastos incurridos para que la distribución de las erogaciones se realice apropiadamente, acorde con sus circunstancias y condiciones particulares, dando cumplimiento a la normatividad contable contenida en el Régimen de Contabilidad Pública. Ello no implica que deban implementarse complejos sistemas de costeo, como el de actividades, que trascienden a la mera determinación del costo de producir un bien o prestar un servicio, con miras a determinar el costo de transformación.

1.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS

Ver concepto N° 20192000019691 del 10-05-2019 relacionado con esta clasificación.

1.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.42 OTROS SERVICIOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación.

Concepto N° 20192000014431 del 25-04-2019

20192300022811 del 07-06-2019

1.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019

20192000011101 del 21-03-2019

20192000024831 del 13-06-2019

20192000035971 del 16-08-2019

1.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019
20192000010961 del 20-03-2019
20192000026951 del 25-06-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192000036081 del 20-08-2019

1.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019
20192000000231 del 09-01-2019
20192000026951 del 25-06-2019

1.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20192000034331 DEL 16-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Pasivos contingentes Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro por terceros de unos procesos judiciales en el Sistema Integrado de Información Financiera (en adelante SIIF).

Doctor

FREDY ARIAS DURÁN

Coordinador Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002432-2, del día 27 de junio de 2019, en la cual se señala:

“De conformidad con la entrada en vigencia de la Resolución 533 de 2015 y la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, y demás normatividad vigente emitida por la Contaduría General de la Nación, agradecemos su concepto frente al siguiente tema: Actualmente, la Entidad realiza el registro contable de algunos proceso judiciales en contra en cuentas de orden acreedoras, tomando como base la información que reposa en el aplicativo eKOGUI que contiene los análisis, actualizaciones y calificaciones de riesgos (Metodología Resolución 353 de la Agencia Nacional de Defensa Judicial del Estado) realizada por los abogados en el aplicativo eKOGUI.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Entidad registra el monto total de estos procesos en el sistema contable SIIF NACIÓN en cuentas de orden acreedoras con el NIT del “Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses”, considerando que la información detallada por terceros reposa en la herramienta eKOGUI, la cual ha sido creada con el ánimo de brindar a los usuarios agilidad, eficiencia y control en la gestión litigiosa del Estado.

Ahora bien, de acuerdo con los diferentes roles de usuarios para el uso de la herramienta eKOGUI al interior de las Entidades como (Abogados, Jefe de Oficina Jurídica, Jefe de Control Interno y Administrador del Sistema), así como los reportes de gestión litigiosa que pueden

ser extraídos del aplicativo, permiten que de manera eficiente se efectúen controles y conciliaciones detalladas con el área contable, con el fin de reflejar la información fiable y oportuna en los estados financieros de la Entidad.

Por lo expuesto, solicitamos su valiosa colaboración para emitir un concepto frente a la viabilidad del actual procedimiento que estamos llevando a cabo, ya que consideramos que no es útil desagregar nuevamente en SIIF la información a nivel de tercero demandante más aun teniendo en cuenta lo establecido en el Decreto 1068 de 2015 que menciona:

... “ARTÍCULO 2.9.1.1.6. PARÁGRAFO. Las aplicaciones administradas por las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, empleadas para registrar negocios no previstos en el SIIF Nación, servirán como auxiliares de los códigos contables que conforman los estados contables. Dicha información hará parte integral del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación...” el subrayado es nuestro.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 del 23 de julio de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia, determina en el artículo 8 del Capítulo II. Definiciones especiales, lo siguiente:

“Artículo 8º. Sistema Integrado de Información Financiera. El Sistema Integrado de Información Financiero -SIIF-. es un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 2674 del 21 de diciembre de 2012, emitido por el Presidente en uso de sus facultades, por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación, establece:

“CAPÍTULO 1

El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación

Artículo 1º. Objeto. El presente decreto determina el marco para la administración, implantación, operatividad, uso y aplicabilidad del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

Artículo 2°. Definición. El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación es un sistema que coordina, integra, centraliza y estandariza la gestión financiera pública nacional, con el fin de propiciar una mayor eficiencia y seguridad en el uso de los recursos del Presupuesto General de la Nación y de brindar información oportuna y confiable.

Artículo 3°. Campo de aplicación. El presente decreto aplica a todas las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

Para las Corporaciones Autónomas Regionales y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, que reciban recursos de la Nación a través del Presupuesto General de la Nación, solo aplicará en lo relacionado con la gestión presupuestal del gasto para el giro de dichos recursos.

Artículo 4°. Información del Sistema. El SIIF Nación reflejará el detalle, la secuencia y el resultado de la gestión financiera pública registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, especialmente la relacionada con la programación, liquidación, modificación y ejecución del presupuesto; la programación, modificación y ejecución del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC), la gestión contable y los recaudos y pagos realizados por la Cuenta Única Nacional y demás tesorerías. (...)

Artículo 6°. Alcance de la información registrada en el SIIF Nación. La información registrada en el Sistema es fuente válida para:

- a) El desarrollo de los procesos operativos relacionados con:
1. La programación del Presupuesto General de la Nación.
 2. La administración de apropiaciones.
 3. La ejecución presupuestal de ingresos y de gastos en sus diferentes clasificaciones.
 4. Las solicitudes, autorizaciones, modificaciones y compromisos de vigencias futuras.
 5. La distribución y administración del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC).
 6. La tramitación de las órdenes de pago para el abono en cuenta a través del sistema de Cuenta Única Nacional y de las tesorerías de las entidades que administran rentas parafiscales.
 7. La gestión contable.
 8. La expedición de certificados de disponibilidad presupuestal, la asunción de compromisos, el registro de obligaciones y el pago de los mismos con cargo a las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.
 9. La constitución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar.
- b) La generación de información presupuestal básica y la elaboración de informes de seguimiento presupuestal;
- c) La generación de información contable básica y la obtención de consultas, reportes e informes contables requeridos por la Contaduría General de la Nación;
- d) La generación de informes de tesorería, presupuestales y contables;

- e) La evaluación financiera de la Inversión Pública;
 - f) El control de resultados financieros que realicen las autoridades públicas;
 - g) La obtención de los informes requeridos por las entidades de control;
- Parágrafo. Las aplicaciones administradas por las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, empleadas para registrar negocios no previstos en el SIIF Nación, servirán como auxiliares de los códigos contables que conforman los estados contables. Dicha información hará parte integral del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.
(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Decreto 1068 del 26 de mayo de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, determina en el artículo 2.9.1.2.1., del Capítulo 2, lo siguiente:

“CAPÍTULO 2

REGLAS SOBRE LA UTILIZACIÓN DEL SIIF

Artículo 2.9.1.2.1. Pago a beneficiario final. Las entidades y órganos ejecutores del SIIF Nación efectuarán el pago de sus obligaciones directamente a los beneficiarios a través de dicho aplicativo con abono a una cuenta bancaria previamente registrada y validada en el mismo.

En los casos que expresamente determine el Comité Operativo y de Seguridad del SIIF Nación, el pago se efectuará a través de la pagaduría de la Entidad.

(...)

Artículo 2.9.1.2.10. Soportes documentales para el registro de la gestión financiera en el SIIF Nación. Todo registro que realicen las entidades usuarias en el SIIF Nación, asociado con la gestión financiera y presupuestal, debe estar soportado en documentos legalmente expedidos, los cuales serán parte integral del acto administrativo o del contrato por medio del cual se causan los ingresos y se comprometen las apropiaciones.

(...)

Artículo 2.9.1.2.12. Obligaciones de las entidades y de los usuarios del SIIF Nación. Con el fin de propender por un registro de la gestión financiera pública, basado en criterios de oportunidad, veracidad, confiabilidad, confidencialidad e integridad, son obligaciones del representante legal y de los usuarios del SIIF Nación las siguientes:

a) Registrar la gestión financiera pública en línea y tiempo real acorde con la operación realizada;

(...)

Artículo 2.9.1.2.13. Responsabilidades de las entidades y de los usuarios del SIIF Nación. El representante legal de las entidades y los usuarios del SIIF Nación serán responsables por:

a) La creación de los usuarios que harán registros o consultas en el Sistema a nombre de la entidad;

b) El uso adecuado del Sistema;

c) La veracidad de los datos;

d) El registro oportuno de la gestión financiera pública de la entidad;

e) El uso de las claves y firmas digitales asignados;

f) El registro de los beneficiarios y de las cuentas bancarias que se requieran para efectuar pagos a través del SIIF Nación.

(...)

Artículo 2.9.1.2.16. Cumplimiento de las normas que rigen la gestión financiera pública. El uso del SIIF Nación no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de las disposiciones orgánicas, legales y reglamentarias en relación con la programación, aprobación, modificación y ejecución de sus presupuestos, así como de la aplicación de las normas contables vigentes.

(Art. 31 Decreto 2674 de 2012)

Artículo 2.9.1.2.17. Solicitud de información. Cuando los entes de control y seguimiento soliciten información que esté registrada en el SIIF Nación, las entidades en línea la extraerán del mismo para su presentación. Tales entes si lo consideran conveniente, podrán solicitar, de acuerdo a los procedimientos establecidos, su vinculación como usuarios del Sistema con un perfil especial de consulta, con el fin de obtener la información requerida.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece en el Capítulo III. **ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES**, lo siguiente:
(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de pasivo contingente, la siguiente información:

a) una descripción de la naturaleza del pasivo contingente;

b) una estimación de los efectos financieros, la indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos y la posibilidad de cualquier reembolso; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y

c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

En cuanto a las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera se efectúen en forma debida.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Es de precisar que, el artículo 2.9.1.2.16., del Decreto 1068 de 2015 indica que el uso del Sistema Integrado de Información Financiera (en adelante SIIF) no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de, entre otras cosas, la aplicación de las normas contables vigentes. Así las cosas, la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuso en el numeral 3.2.11 del anexo que hace parte de la misma, que los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

Adicionalmente, la norma de Pasivos Contingente del marco normativo para Entidades de Gobierno, en el acápite referido a la información que la entidad debe revelar, se señala que, para los pasivos contingentes, la entidad debe revelar entre otras cosas, y en cada caso, una descripción de la naturaleza del hecho económico, la indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de salida de recursos y la posibilidad de cualquier reembolso; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información. Esto obliga a la entidad a mantener un control individualizado para cada partida reconocida en el sistema de información contable.

Ahora bien, según las disposiciones del Decreto 2674 del 2012, el SIIF como aplicativo contable oficial, reflejará el detalle, la secuencia, y el resultado de la gestión financiera pública registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación.

En ese sentido, no es viable el procedimiento que está realizando la entidad, toda vez que, cuando el registro contable a realizar tenga definido en el SIIF la utilización de cuentas auxiliares en el código contable, es necesario crear los correspondientes terceros, a fin de presentar el detalle de todas las transacciones con efectos económico – financieros que se deriven de la gestión de los órganos conectados en línea con el SIIF Nación. Dichos registros se harán en línea y tiempo real, acorde con la operación realizada, a fin de propender por un reconocimiento basado en criterios de oportunidad, veracidad, confiabilidad, confidencialidad e integridad, de conformidad con el artículo 2.9.1.2.12 del Decreto 1068 de 2015.

1.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

1.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000006221 del 26-02-2019
20192000012451 del 01-04-2019
20192000026191 del 18-06-2019
20192300016601 del 18-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192000036081 del 20-08-2019

1.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

Ver concepto N° 20192000006221 del 26-02-2019 relacionado con esta clasificación.

1.51 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.**CONCEPTO N° 20192000000291 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los ingresos por servicios entregados en concesión. Tratamiento contable de los gastos de mantenimiento e inversiones en compra de equipos que haga el concesionario para mejorar el servicio.

Doctora
INIDIS MARIA DUARTE BOLIVAR
Contadora
Municipio Hatonuevo
Hatonuevo-La Guajira.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004758-2, del 22 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre el registro de acuerdos de concesión bajo el siguiente contexto:

El Municipio de Hatonuevo, La Guajira, entregó en concesión la prestación del servicio de alumbrado público a una entidad privada, la cual se encarga del recaudo del impuesto de alumbrado que los usuarios le cancelan al Municipio y del mantenimiento y reparación del alumbrado. El concesionario hizo un encargo fiduciario para el recaudo del impuesto y pago de los gastos por el mantenimiento del alumbrado los cuales se cancelan con los dineros recaudados del impuesto. El Municipio no tiene manejo alguno de los recursos.

Adicionalmente, en comunicación telefónica con la doctora Inidis Maria Duarte Bolívar, el día 28 de diciembre de 2018, se aclara que el concesionario realiza pagos por obligaciones que son asumidas por el municipio, los cuales son informados a través de los reportes presentados por la interventoría del contrato.

Con base en lo anterior, se consulta sobre lo siguiente:

1. ¿el municipio debe registrar ingresos por el pago del impuesto de alumbrado?, y ¿cuál es el tratamiento contable que se le debe dar?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los gastos de mantenimiento y a las inversiones en compra de equipos que haga el concesionario para mejorar el servicio como son los cambios de luminarias de nueva tecnología, cambio de transformadores, entre otros?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el 2017 se firmó el contrato de concesión N°001 de 2017 celebrado entre el municipio de Hatonuevo (El concedente) y la Unión Temporal Alumbrado de Hatonuevo (El concesionario) el cual, según la cláusula primera de dicho contrato, tiene por objeto “EJECUTAR EL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, REPOSICIÓN, REPOTENCIACIÓN (MODERNIZACIÓN), ADECUACIÓN, MANTENIMIENTO, OPERACIÓN, EXPANSIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO DE HATONUEVO”.

De acuerdo con la cláusula segunda del contrato de concesión:

“(...) EL MUNICIPIO retribuirá al CONCESIONARIO el costo mensual de los valores establecidos en su propuesta en desarrollo del contrato de concesión, a través de la cesión del cien por ciento (100%) del recaudo del Impuesto de Alumbrado Público en el Municipio (...). Los pagos serán efectuados al concesionario de acuerdo con el flujo de caja del proyecto, el cual debe formar parte integral del contrato y en él, se debe detallar mes a mes la proyección de ingresos y gastos que deben ser sufragados con el recaudo del impuesto de Alumbrado Público, así como los valores a cancelarle al Concesionario por concepto de Operación y Mantenimiento del servicio y Retorno de Inversión (...) EL MUNICIPIO cederá y pignorará a favor del CONCESIONARIO los derechos sobre el valor total mensual de la facturación del Impuesto de Alumbrado Público según el esquema financiero del proyecto anexo al presente contrato, deducidos los gastos del consumo de energía en caso que este sea contratado directamente por el MUNICIPIO, los gastos de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, el pago de interventoría, gastos de la fiducia y otros contenidos en los Pliegos de Condiciones, durante el tiempo de vigencia del Contrato y desde la fecha de la firma del mismo. Los pagos anteriormente descritos son obligaciones del Municipio que serán cancelados por el Concesionario ya que este tiene la administración

de la totalidad de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, los cuales son manejados a través de un encargo fiduciario.

Parágrafo primero: En virtud de lo estipulado en el Artículo 27 de la Ley 80 de 1993 el Municipio se obliga, a que en caso que la operación ingresos-gastos por concepto de alumbrado público sea deficitaria, el municipio analizara un modelo adecuado de financiación a través de la obtención de recursos provenientes de la aplicación del impuesto de alumbrado público, la incursión de nuevos contribuyentes no contemplados en el acuerdo actual del impuesto de alumbrado público municipal, o en último caso con la variación de las tarifas, que permita el correcto funcionamiento y operatividad del sistema de alumbrado público, previa aprobación por el Concejo Municipal. Dichos recursos serán trasladados de forma mensual a la fiduciaria encargada del manejo de los fondos de esta concesión...” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula décima del contrato de concesión señala que “De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 80 de 1993 y en el Artículo 29 de la ley 1150 de 2007, Los bienes de propiedad del Municipio que sean entregados para uso y goce del concesionario con el fin de ser destinados a la ejecución de este contrato, seguirán siendo de propiedad del Municipio, el concesionario los tendrá bajo su guarda y será responsable por su existencia, integridad y utilidad, de conformidad con la ley y lo previsto en este contrato. A la terminación del contrato de concesión, el Concesionario deberá restituir al Contratante o a la entidad que haga sus veces, la infraestructura destinada para la prestación del servicio de alumbrado público y todos los demás bienes que se determinen como revertibles, sin lugar o derecho alguno a indemnización o compensación por este concepto” (Subrayado fuera del texto).

Según lo referido en la cláusula vigésima “El plazo de la concesión es de veinte (20) AÑOS contados a partir de la fecha de iniciación del mismo, siempre y cuando se hayan cumplido los requerimientos exigidos para su legalización”.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la Resolución 582 del 06 de diciembre de 2018, se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para

Entidades de Gobierno, y en el numeral 1.2 Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión establece que “Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario)” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario, de la misma norma señala que “Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto al reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, el numeral 1.3. de la Norma establece que “Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN de dicho catálogo establece que “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad concedente amparados en acuerdos de concesión”.

Así mismo, la descripción de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES señala que “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en acuerdos de concesión”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS establece que “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos” y dentro de su estructura del catálogo contiene la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente.

Por último, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS señala que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” Así mismo en la estructura del catálogo, dicha cuenta contiene la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta lo pactado dentro del contrato de concesión firmado entre el Municipio de Hato (Concedente) y la Unión Temporal Alumbrado de Hatonuevo (concesionario), se logra identificar las siguientes condiciones:

- El municipio retribuirá al concesionario el costo mensual de los valores establecidos en su propuesta en desarrollo del contrato de concesión, a través de la cesión del cien por ciento (100%) del recaudo del Impuesto de Alumbrado Público en el municipio, exceptuándose el importe de los gastos propios del municipio que se cubrirán con los recursos destinados a financiar el objeto del contrato.

- El plazo de la concesión es de veinte (20) años contados a partir de la fecha de iniciación del mismo, siempre y cuando se hayan cumplido los requerimientos exigidos para su legalización.

Dado que el municipio cede en su mayor parte los derechos sobre el recaudo del impuesto de alumbrado público como retribución al concesionario, no registrará el ingreso por el recaudo de dicho impuesto en la parte cedida, pero registrará el ingreso por pasivo diferido, tal y como se señala a continuación:

Cuando el municipio entregue los activos al concesionario, el municipio reclasificará los bienes asociados a la infraestructura del servicio de alumbrado público debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas que representen los activos entregados en concesión.

Cuando el concesionario realice la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, debitará como un mayor valor las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la amortización calculada linealmente por los 20 años que representan el tiempo de duración de la concesión, de tal forma que debitará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, según la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación afectando las cuentas por pagar, según corresponda.

Tal y como lo señala el contrato de concesión, el municipio asumirá, entre otros, los gastos del consumo de energía en caso que este sea contratado directamente por el municipio, los gastos de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, el pago de interventoría, gastos de la fiducia así como otros gastos contenidos en los Pliegos de Condiciones, durante el tiempo de vigencia del Contrato y desde la fecha de la firma del mismo. Así mismo, el contrato establece que los gastos relacionados anteriormente, son obligaciones del Municipio que serán cancelados por el Concesionario ya que este tiene la

administración de la totalidad de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, los cuales son manejados a través de un encargo fiduciario.

Para el reconocimiento de este tipo de gastos, el municipio deberá reconocer dichos gastos debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda de acuerdo con la naturaleza del gasto y acreditará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo que genere la obligación. Simultáneamente, deberá reconocer debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Seguido a ello, el municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Posteriormente, con el pago de las obligaciones por parte del concesionario, el municipio debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo que genere la obligación y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO N° 20192000001411 DEL 21-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Preparación y presentación de informes financieros y contables mensuales.

Doctor
 LUIS ALEJANDRO MORENO ROJAS
 Contador de soporte
 Municipio de Yopal
 Yopal-Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004989-2, del 13 de diciembre de 2018, en la cual plantea que:

1. El Artículo 34 de la Ley 734 de 2002 y la resolución 182 de 19 de mayo de 2017, expresa que se debe preparar y publicar informes financieros y contables mensuales; y
2. El Municipio de Yopal realiza estados financieros individuales y estados financieros Consolidados (Individual Municipio, Concejo Municipal, Personería Municipal e Instituciones Educativas)

Dado lo anterior, solicita concepto sobre la siguiente pregunta:

- Basados en la legislación (es decir, sin contemplar lo que indique el manual de políticas contables de la Entidad); ¿Los estados financieros que prepara y publica mensualmente la Alcaldía de Yopal, deben ser Consolidados o individuales?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 734 de 2002 establece que los destinatarios del Código Disciplinario Único son “...los servidores públicos, aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en el artículo 53 del Libro Tercero de este Código” (subrayado fuera del texto).

El artículo 53 de la citada Ley establece que el régimen disciplinario de la Ley 734 de 2002 “...se aplica a los particulares que cumplan labores de interventoría en los contratos estatales; que ejerzan funciones públicas, en lo que tienen que ver con estas; presten servicios públicos a cargo del Estado, de los contemplados en el artículo 366 de la Constitución Política, administren recursos de este, salvo las empresas de economía mixta que se rijan por el régimen privado” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario) establece que es deber de todo servidor público: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 182 del 2017 "Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002"

El Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, establece que:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto

material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

(...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera del texto).

2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiéndose por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran. En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

(...)

2.2. Notas a los informes financieros y contables mensuales (...)” (Subrayado fuera del texto)
Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 modificada por la Resolución 385 de 2018 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos. El

numeral 3 de dicha norma hace referencia a las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual señala:

“A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares” (Subrayado fuera del texto).

En el numeral 3.3. la norma establece algunos casos especiales que se pueden presentar dentro de la organización y ejecución del proceso contable de una entidad, y al respecto señala que “En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 1.2. de la Norma de presentación de estados financieros, define el conjunto completo de estados financieros, y establece que “...comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de consolidación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporada por la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), establece que “Las Entidades de Gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos,

siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y en particular, lo relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, las entidades territoriales podrán organizar y ejecutar el proceso contable a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, para lo cual podrán optar por una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables, con el propósito de generar sus estados financieros.

Así mismo, la norma reconoce que, en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

En ese sentido, el municipio de Yopal podrá agregar, o integrar, en su contabilidad la información financiera del Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas para efectos de la elaboración y presentación de los estados financieros, así como para la elaboración de informes financieros y contables mensuales, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Se debe tener en cuenta que, tal y como lo menciona la Resolución 182 de 2017, en ningún caso los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

Adicionalmente, es importante precisar que existe diferencia entre consolidar la información financiera y agregar la información de otras entidades, toda vez que la consolidación lleva implícito un proceso complejo de depuración de hechos económicos, incluidos los relativos a la correspondiente vinculación patrimonial entre la entidad que controla y sus controladas; en tanto que la agregación es un mero ejercicio en el que se integran las partidas contables de varias entidades en una sola, mediando solamente la

eliminación de las transferencias que puedan haberse presentado, caso que corresponde a la integración que deben efectuar los municipios con el Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas, para efectos del reporte a la CGN.

Además, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de consolidación de estados financieros, las Entidades de Gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados, sin embargo, podrán consolidar información, en la medida que la entidad establezca que la presentación de los estados consolidados es útil y satisface las necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, de acuerdo con lo establecido en la Norma de consolidación de estados financieros.

CONCEPTO N° 20192000001711 DEL 23-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Normatividad o directrices que se debe aplicar para realizar la Evaluación de Control Interno Contable. Con relación a los avalúos de los predios de la Administración Municipal que normatividad se debe aplicar para los bienes del Estado.

Doctora
 LYDA NATALIA ROJAS MOLINA
 Contadora
 Oficina de Control Interno y Gestión
 Alcaldía Mayor de Tunja

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500050152, del 14 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Con el fin de realizar la Evaluación de Control Interno Contable de la Alcaldía de Tunja para la vigencia 2018.

1. ¿Qué Normatividad debe aplicar o que directrices se tienen? ¿Se tiene cambios con relación a la metodología aplicada para la vigencia 2017?
2. ¿Con relación a los avalúos de los predios de la Administración Municipal que Normatividad se debe aplicar para bienes del estado?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

1) El numeral 1.3 Evaluación del control interno contable del anexo de la Resolución 193 de 2016, establece:

1.3 Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

Por otra parte, el artículo 21º de la Resolución 706 de 2016, establece:

ARTÍCULO 21º. CATEGORÍA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2018 en la Categoría Evaluación de Control Interno Contable, corresponde a la indicada en los artículos 10º. CATEGORÍA EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO CONTABLE, 11º. FORMULARIO DE LA CATEGORÍA DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO CONTABLE y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución.

2) En relación con el avalúo de los predios, debe tenerse en cuenta los párrafos 1, 2 y 3 del numeral 10.1 Reconocimiento y párrafo 19 del numeral 10.3 Medición posterior de la norma correspondiente a Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para entidades Gobierno, señalan:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Cuando exista indicios de deterioro se da aplicación a los numerales 1.9.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición y 1.9.4.2 Valor de uso referentes a la medición del valor recuperable de la norma DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

19.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

20. El valor de mercado se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor de mercado menos los costos de disposición. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la

transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

19.4.2. Valor en uso

21. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

22. La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos: a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

Además, los numerales 20.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición y 20.4.2 costo de reposición referentes a la medición del valor del servicio recuperable de la norma DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

17. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición, por otra vía, de un activo.

20.4.2. Costo de reposición

18. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo, está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad

operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

19. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

20. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

21. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo (bien sea a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio); este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

22. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. La Alcaldía Mayor de Tunja al realizar la Evaluación de Control Interno Contable para la vigencia de 2018 debe tener cuenta lo establecido en el anexo de la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en especial lo establecido en el numeral 1.3 Evaluación del control interno contable del anexo de esta Resolución.

En lo referente al reporte de la evaluación de control interno contable la entidad tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 21º de la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016, es decir que esta categoría la debe reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2018.

La Entidad deberá desarrollar la metodología que le permita efectuar la apropiada aplicación del anexo a la Resolución 193 de 2016 antes mencionada.

2. En relación con el reconocimiento y la medición de los predios, la Alcaldía Mayor de Tunja deberá aplicar lo establecido en la norma de propiedades, planta y equipo mencionada en las consideraciones de este concepto, sin dejar de hacer una interpretación integral con el marco conceptual y demás criterios correlacionados, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, emitido mediante la Resolución 533 de 2015, sus modificaciones y anexos.

Con ocasión de la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo no habrá avalúos técnicos periódicos, toda vez que la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se efectuará al costo, menos las depreciaciones acumuladas y deterioro acumulado, y solamente en casos justificados, procederá algún avalúo técnico para efectos de calcular el deterioro de algún elemento de estos activos.

CONCEPTO N° 20192000000241 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550005023-2, el día 17 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita respuesta a las siguientes preguntas, frente a la elaboración de presentación del Estado de Flujos de Efectivo, en atención a que el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, establece que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP al ser un órgano que forma parte del Presupuesto General de la Nación, y por tanto, debe canalizar sus recaudos y pagos en el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN):

“1. ¿La Unidad debe o no elaborar el estado de flujos de efectivo cuando no tiene recaudos y pagos que incluir en dicho estado, dado que TODAS estas operaciones las realiza a través de la Tesorería Centralizada de a Dirección del Tesoro Nacional?

2. Adicionalmente, teniendo en cuenta que el SIIF no tiene la funcionalidad de pagar a beneficiario final las deducciones practicadas en las obligaciones presupuestales, la DTN necesariamente debe trasladar los recursos destinados para el pago de deducciones a las cuentas bancarias de las entidades, operaciones que si bien derivan en una afectación del grupo de EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por la entrada y salida posterior del recurso, el SIIF las registra automáticamente como operaciones interinstitucionales entre la DTN y la Entidad, en consecuencia dichas operaciones tampoco podrían incluirse en el estado de flujos de efectivo. ¿Es correcta o no dicha apreciación?

3. Dadas las medidas cautelares decretadas por los Jueces en contra de la UGPP para garantizar el pago de sentencias judiciales a favor de terceros, los recursos que la DTN trasladó a las cuentas bancarias de la Unidad para el pago de las deducciones fueron

congelados y en consecuencia nos surge la siguiente inquietud: ¿El hecho de tener congelado indefinidamente el efectivo en las cuentas bancarias influye en algo o cambia la apreciación realizada en el numeral anterior sobre que estos recursos tampoco deben incluirse en el Estado de Flujos de Efectivo de la Unidad, teniendo en cuenta que la Tesorería Centralizada (DTN) los tiene registrados como una operación recíproca en la cuenta 5705 Fondos Entregados y por tanto es llamada a incluirlas en su Estado de Flujos de Efectivo?

4. Dado a que el Sistema de Seguridad y Protección Social solo acepta pagos en efectivo, la UGPP abrió una cuenta bancaria denominada “Parafiscales” con el propósito de redimir los títulos de depósito judicial que son constituidos en los procesos de cobro coactivo que la UGPP adelanta contra los deudores del sistema. Estos títulos tienen un proceso de canje de 3 días máximo y al momento de hacerse efectivo el título en la cuenta bancaria, inmediatamente la UGPP realiza el pago al operador de información por medio del sistema PILA, es decir, que antes de que fueran congeladas las cuentas bancarias de la Unidad, en el extracto del mes se observaban entradas y salidas de dinero simultáneas, por lo que el saldo final de la cuenta siempre fue cero.

Estas operaciones transitorias se registraban así en la Contabilidad de la UGPP:

- Por la entrada del recurso se registraba un débito en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS contra un crédito en la cuenta 240706-Cobro cartera de terceros, previa a cancelación de las cuentas de orden acreedoras por los títulos de depósito judicial recibidos en garantía.
- Por el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social adeudados por el obligado, la UGPP registraba un débito en la cuenta 240706-Cobra cartera de terceros contra un crédito en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, cuando las administradoras confirman el pago se cancelaban las cuentas de orden de esquemas de cobro donde se controlan las cuentas por cobrar que los obligados tienen con el Sistema de Seguridad Social y Protección Social.

Teniendo en cuenta lo anterior se agradece nos informen si el procedimiento de registro es correcto y si estas operaciones tendrían o no que incluirse en el Estado de Flujos de Efectivo de la Unidad, considerando que la UGPP solo actúa como intermediaria en una operación bancaria transitoria. Además es importante mencionar que la cuenta bancaria actualmente presenta un saldo de más de \$500 millones, dado que cuando se redimieron algunos títulos de depósito judicial, entraron las medidas cautelares y congelaron los recursos.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI correspondiente a las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, se establece:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

32. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

33. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

34. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.

35. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

36. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.

37. Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada no incluirán dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel.

1.3.5.1 Presentación

38. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidad realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas.

1.3.5.1.1 Actividades de operación

39. Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden calificarse como de inversión o financiación.

40. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones, tasas y multas; b) los recaudos en efectivo procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios; c) los recaudos en efectivo procedentes de transferencias y otras asignaciones realizadas por el Gobierno o por otras entidades del sector público; d) los recaudos en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos; e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos); f) los pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios; g) los pagos en efectivo a los empleados; h) los pagos en efectivo a las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas; i) los pagos y devoluciones en efectivo de impuestos sobre las ganancias, a menos que estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y j) los recaudos y pagos en efectivo derivados de la resolución de litigios.

41. En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos.

42. En los estados financieros consolidados, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se podrán presentar por el método directo o el método indirecto. Según este último, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de: a) los cambios ocurridos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación; b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, pérdidas y ganancias no realizadas; y c) cualquier otra partida cuyos flujos de efectivo se consideren de inversión o de financiación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, señala

que “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.”

CONCLUSIONES

Pregunta 1, 2 y 3

De conformidad con la Norma para la presentación de los estados financieros y revelaciones, los recaudos o pagos que se realizan a través de la Dirección del Tesoro Nacional-DTN, no se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la UGPP, puesto que estos serán incluidos en el estado de flujos de efectivo de la DGCPTN.

Para el caso de los recursos recibidos por parte de la Dirección del Tesoro Nacional-DTN con el propósito de cubrir deducciones, es pertinente que estos se incluyan dentro del estado de flujos de efectivo, dado que la operación afectó directamente las cuentas bancarias de la Entidad. En el momento en que sea retirada la medida cautelar sobre estos recursos, se presentará como una salida de efectivo el uso de estos.

Pregunta 4

En cuanto a la cuenta bancaria que aperturó la UGPP, para realizar el cobro en contra de los deudores del sistema, en el momento en que fueron congeladas, debieron ser reclasificadas en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, en atención a que por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato.

Así mismo, si se continúan percibiendo dichos recursos, se deberá debitar la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Ahora bien, dado que estos recursos corresponden a entradas y salidas de efectivo que afectan directamente las cuentas bancarias de la Entidad, por hechos relacionados con sus funciones de cometido estatal, deberán ser incluidas en el estado de flujos de efectivo.

CONCEPTO N° 20192000002351 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Criterios para el reconocimiento de los recursos del SGP del sector salud al cierre de la vigencia, caja o devengo.

Doctor
 JOSÉ DAVID BARRAZA PALMA
 Asesor
 Alcaldía de Pijiño del Carmen
 Pijiño del Carmen-Magdalena

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005062-2, del 29 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“La inquietud va referenciada sobre los apuntes de la Resolución 544 del 26 de noviembre del 2018, en su Numeral 2.1.2 frente al reconocimiento de los recursos del SGP del Sector Salud, puesto que en la actualidad el Ministerio de Salud, registra el gasto cuando gira el recurso a la ADRES y esta situación genera diferencias en las operaciones recíprocas, puesto que los ingresos por el SGP en salud se causan en diciembre con base a la designación de la última doceava parte definida en documento de distribución de los recursos del SGP, generando unas cuentas de transferencias por cobrar y el Ministerio no deja causada la obligación, esta situación se dio en diciembre de 2017 y se viene reflejando a lo largo del 2018.

Quisiera saber bajo ¿qué criterio se debe manejar para el cierre de esta vigencia, si por caja como lo maneja el Ministerio o por devengo como lo establece el NMN?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El principio de devengo del numeral 5- Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Además, el numeral 2.1.2 Recursos de la participación para salud de la Resolución 544 de 2018, señala:

2.1.2 Recursos de la participación para la salud

Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social (Minsalud) reconozca la participación para salud a favor de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados debitará la subcuenta 540817-Participación para salud de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará la transferencia de Minsalud, para lo cual debitará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el traslado de los recursos de la participación para salud, Minsalud debitará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Los recursos que recauda la ADRES se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290401-Recursos Sistema General de Participaciones régimen subsidiado de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD. Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Los recursos que recauda directamente la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones- Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

El numeral 5 Operaciones recíprocas de la Resolución 135 de 2018, establece:

5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El derecho de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados con la obligación de la ADRES, por los recursos del Régimen Subsidiado entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados con la obligación y el gasto de la ADRES o Coljuegos, por los recursos transferidos para financiar el Régimen Subsidiado.

El derecho y el ingreso de la entidad territorial o del Fondo de Salud descentralizado con la obligación y el gasto de la ADRES, por los recursos transferidos para financiar el Régimen Subsidiado.

El derecho de Minsalud con la obligación de la ADRES, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de la ADRES con la obligación y el gasto de Minsalud, por concepto de transferencias de recursos para la salud.

Por último, el numeral 2.3.8 Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) del instructivo 001 de 2018, establece:

2.3.8. Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

La entidad territorial reportará la operación recíproca de derechos e ingresos por las participaciones de la siguiente manera: para propósito general, con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público utilizando el código 11500000; para educación, con el Ministerio de Educación Nacional utilizando el código 11300000; para salud, con el Ministerio de Salud y Protección Social, utilizando el código 923272421; y para agua potable y saneamiento

básico, con el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio utilizando el código 923272412.

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe preparar y presentar la información contable fundamentándose en el principio de devengo, como lo establece el numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Además, la alcaldía de Pijiño del Carmen en lo concerniente a las operaciones recíprocas debe aplicar el numeral 5 Operaciones recíprocas de la Resolución 135 de 2018 y respecto a la última doceava de distribución de los recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el período contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo.

Por último, para efectos del registro de los recursos de la participación para la salud, se debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 2.1.2 Recursos de la participación para la salud de la Resolución 544 de 2018.

CONCEPTO N° 20192000001871 DEL 24-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Momento de cancelación de las cuentas por pagar por concepto del pago de mesadas pensionales.

Doctora
 SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA
 Gerente de contabilidad
 Fiduprevisora-Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005080-2, del 20 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a lo siguiente:

“En virtud del contrato de fiducia suscrito entre Fiduprevisora S.A. y Nación- Ministerio de Educación Nacional para la administración del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (FOMAG), se realizan pagos de nómina de pensiones y cesantías al personal afiliado al Fondo a través de giros masivos los cuales operativamente se realizan de la siguiente forma:

- Pago por ventanilla: Es un medio de pago que le permite solicitar a afiliados y beneficiarios del Fondo del Magisterio, el cobro directo de su prestación económica a través de las sucursales bancarias, presentando la documentación requerida.

Se tienen convenios con las siguientes entidades bancarias:

- Treinta (30) días calendario para el Banco BBVA
- Cuarentaicinco (45) días calendario para el Banco Agrario.
- Noventa (90) días calendario para Banco Davivienda.

Posterior a esas fechas los recursos que no fueron cobrados deben ser reintegrados nuevamente a las cuentas bancarias del Fomag.

- **Abono a cuenta pensional:** Es un medio de pago a través del cual se realiza la consignación directa a una cuenta de ahorros previamente aperturada con el banco BBVA

El manejo contable se describe a continuación:

1. Se realiza la causación del pago afectando la respectiva cuenta de patrimonio contra la cuenta por pagar.
2. Se corre el ciclo de pagos el cuál cancela la cuenta por pagar contra el banco.
3. En el caso de los pagos por ventanilla si se presenta devolución de recursos por fondos no cobrados se afecta la cuenta de bancos con el reintegro.

Quando se elabora la conciliación bancaria se nos presentan partidas conciliatorias por concepto de los pagos de ventanilla ya que contablemente del banco se realiza la salida del recurso en un 100%, sin embargo, en el extracto se refleja los pagos en la medida que el beneficiario del pago se acerca a la entidad bancaria y realiza su cobro o el banco realiza la respectiva devolución de acuerdo con los tiempos indicados anteriormente.”

En relación con lo anterior y, a partir de los hallazgos realizados por la contraloría, se plantea la siguiente pregunta:

¿La contabilización de la cancelación de la cuenta por pagar por concepto de pensión y cesantías se reconoce en el momento en que se causa el pago o en el momento que se realiza el cobro por parte del docente?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el marco de la actualización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, cuyo anexo fue modificado por la Resolución 484 de 2017

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, menciona el devengo como uno de los principios de contabilidad pública sobre el cual establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, dentro de las definiciones de los elementos de los estados financieros, el numeral 6.1.2. Pasivos señala que “Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.”

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 6.2.2. Reconocimiento de pasivos establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

Ahora bien, la Norma de cuentas por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indicó:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

No es comprensible el procedimiento contable descrito en su consulta, toda vez que se afecta doblemente la cuenta por pagar, en los denominados “causación del pago” (contra patrimonio) y “ciclo de pagos (contra el banco). Tampoco es coherente hablar de “causación del pago”, si se advierte que la causación procede en ausencia del pago.

De acuerdo con lo establecido en el principio de contabilidad pública de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

En ese sentido, los pasivos, como las cuentas por pagar, se reconocen cuando existe una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio; en razón a ello, se dejarán de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague efectivamente,

expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. El traslado de recursos a una entidad bancaria, con el propósito de que realice los pagos a los beneficiarios de las mesadas pensionales, no es un pago, pues se está frente a una figura en la cual el Fondo adquiere un derecho frente a la entidad bancaria.

Por lo anterior, la contabilización de la cancelación de la cuenta por pagar por concepto de pensión y cesantías se deberá reconocer en el momento en el que el FOMAG establezca con certeza que se ha liquidado la obligación con los docentes, para lo cual deberá tener en cuenta que el giro a los bancos con los que el FOMAG tiene convenio, como se dijo anteriormente, no liquida la obligación con los docentes, toda vez que con dicho giro los recursos no han llegado a sus destinatarios y, adicionalmente, que al terminar los plazos establecidos en los convenios, los recursos que no fueron cobrados deben ser reintegrados nuevamente a las cuentas bancarias del FOMAG.

Así las cosas, la entidad liquidará la cuenta por pagar a los docentes cuando el banco efectúa el pago por ventanilla o acredita los valores correspondientes a la cuenta de cada pensionado.

CONCEPTO N° 2019200002331 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Registro contable de los giros realizados por concepto de funcionamiento a Fondo Colombia en Paz a través de Dirección Nacional del Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Presidencia de la República
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005088-2, del 21 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto al registro contable que debe realizar la Secretaría de la Presidencia de la República por concepto de los recursos de funcionamiento girados a través de la Dirección Nacional de Crédito Público y del Tesoro Nacional al Fondo Colombia en Paz, teniendo en cuenta que dichos recursos son administrados a través de un patrimonio autónomo y, que de acuerdo con lo establecido por la CGN, dicho fondo está clasificado como Entidad de Gobierno

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la emisión del Decreto 691 de 2017 se sustituye el Fondo para la Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el Conflicto por el "Fondo Colombia en Paz (FCP)" y se reglamenta su funcionamiento.

El artículo 1 de dicho Decreto, creó "...el "Fondo Colombia en Paz (FCP), como un patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de Presidencia de la República, sin estructura administrativa propia, administrado por una o varias sociedades fiduciarias públicas". Así mismo, el numeral 1 del artículo 10 del citado Decreto, estableció que una de las fuentes de Financiación del Fondo Colombia en Paz son los Recursos del Presupuesto General de la Nación.

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 del 2018, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación.

El numeral 2 del artículo 5 de dicha Resolución, estableció que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por “los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada”.

Por otra parte, la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

La Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación de dicho marco, en el numeral 1.3 Transferencias, establece que “Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones” (Subrayado fuera del texto) y así mismo, indica que “Las transferencias en efectivo entre Entidades de Gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo”(Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los procedimientos contables del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, la Resolución 006 de 2017 incorporó en dicho Marco el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, en el cual se estableció en el numeral 1 que:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las Entidades de Gobierno Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

De otra parte, si se realiza un anticipo o si los recursos son entregados en administración a terceros diferentes de la tesorería centralizada, la entidad ejecutora debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y acreditará la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Los párrafos 2 y 3 del artículo 5 de dicha Resolución establecen que “El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las Entidades de Gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las Entidades de Gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, incorporada a dicho catálogo, señala que “Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la descripción de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR establece que “Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a otras Entidades de Gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS establece que “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta *Capital Fiscal*” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS señala que “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada, cuando la entidad es del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos” (Subrayado fuera del texto).

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS establece que “Representa el valor de los recursos entregados en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada a la entidad del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron girados” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 691 de 2017, el FCP se constituye como un patrimonio autónomo de constitución obligatoria en virtud de una disposición legal, a cargo de una entidad pública, en este caso el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE). Por lo anterior, en el marco de lo señalado por la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 del 2018, el patrimonio autónomo FCP ha sido catalogado por la CGN como una entidad contable pública que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en particular, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

De acuerdo con la información suministrada y dadas las características de la transacción descrita, se deberá aplicar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales. Adicionalmente, si el patrimonio autónomo FCP entrega recursos en administración a través de entidades fiduciarias u otras entidades públicas, aplicará lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Ahora bien, en cuanto al procedimiento contable para el registro de los recursos se debe tener en cuenta que en el esquema estructurado, es el DAPRE la Entidad que personifica el medio a través del cual se cumple el mandato establecido en el numeral 1, del artículo 10 del Decreto 691 de 2017, con respecto a los recursos asignados al FCP, en el Presupuesto General de la Nación, por lo cual el procedimiento contable a aplicar es el siguiente.

- **Reconocimiento de la Transferencia de recursos entre entidades del DAPRE al FCP**

Corresponde al DAPRE reconocer el gasto por transferencia debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el patrimonio autónomo FCP deberá registrar un ingreso por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- **Registro del giro que efectúa la DGCPN**

En el momento en el que la DGCPN realice el giro de los recursos a las cuentas bancarias del patrimonio autónomo del FCP, el DAPRE deberá registrar el desembolso de los recursos debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-

FONDOS RECIBIDOS. Para el caso del patrimonio autónomo FCP, deberá registrar el giro de los recursos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO N° 20192000001321 DEL 17-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor
 CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA
 Coordinador Gestión Financiera
 Superintendencia de Subsidio Familiar
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550005139-2 del 28 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita alcance al concepto 2013200001315-1 del 02 de mayo de 2013 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002.

CONSIDERACIONES

El artículo 6 de la Ley 789 de 2002, establece:

“ARTÍCULO 6. RECURSOS PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO. Las Cajas de Compensación Familiar administrarán en forma individual y directa o asociada con otra u otras Cajas un fondo para apoyar al empleo y para la protección al desempleado conforme los artículos 7, 10 y 11 de la presente ley. El Gobierno determinará la forma en que se administrarán estos recursos cuando no puedan ser gestionados directamente por la Caja de Compensación Familiar.

(...)

Son fuentes de recursos del fondo las siguientes:

(...)

b) El porcentaje no ejecutado que le corresponde del cuatro por ciento (4%) de los ingresos de las Cajas al sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar en el período anual siguiente; (...)"

Ahora bien, la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, estipula lo siguiente:

"ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para Entidades de Gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. El marco normativo para Entidades de Gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las Entidades de Gobierno que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (...) ".
(Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en el numeral 6.2.2. sobre el reconocimiento de pasivos que "Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR señala que “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. Además, dentro de la estructura de dicha cuenta, se encuentra la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios.

En cuanto a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES la descripción y dinámicas de la misma señalan:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)”

Por su parte, la descripción de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) indica que “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable”. Dicha cuenta tiene dentro de su estructura la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

Para el caso de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, su descripción indica que “Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados” (Subrayado fuera del texto). En esta cuenta se encuentra desagregada la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución N° 006 de 2017 por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales y se modifica el Catálogo General de Cuentas. En el numeral 1.2.2. Devoluciones de recaudos, se establece que:

“Las devoluciones son los recursos girados por la tesorería centralizada al contribuyente o beneficiario, originadas en recaudos por valores en exceso de consignaciones, mayores valores liquidados en las declaraciones tributarias o actos administrativos que determinan la obligación, entre otras.

(...)

La entidad que reconoció el saldo a favor registrará el giro de estos recursos a través de la tesorería centralizada, debitando las subcuentas 249039-Saldos a favor de contribuyentes o 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, según corresponda, y acreditando la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Lo anterior, teniendo en cuenta que las devoluciones las efectúa directamente la tesorería centralizada al beneficiario final” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Inicialmente, es preciso advertir la entidad debe aplicar lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

Por lo anterior, dando aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Superintendencia de Subsidio Familiar (SSF) deberá seguir el siguiente tratamiento contable para efectos de registrar las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados:

- **Registros de la devolución de recursos no ejecutados**

Respecto de los recursos apropiados y no ejecutados presupuestalmente, la SSF deberá registrar en el momento en que de conformidad con el artículo 6 de la Ley 789 de 2002 se determine la obligatoriedad de efectuar la devolución, como una cuenta por pagar a las cajas de compensación, mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (Db) y acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En caso de que la SSF no ejecute el total de las reservas presupuestales y ello ocurre en el período contable siguiente y deba devolver los recursos a estas mismas, se debe registrar un gasto debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y ajustar el valor del pasivo constituido a favor de las Cajas de Compensación acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) realice el desembolso a las cajas de compensación, la SSF registrará el giro de estos recursos debitando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

- **Registro de los recursos no ejecutados en vigencias anteriores no reconocidos por la SSF**

Teniendo en cuenta que, según lo señalado en la consulta, la SSF tiene registrados en cuentas de orden acreedoras los recursos no ejecutados en las vigencias anteriores, se logra identificar un error contable teniendo en cuenta que la devolución de dichos recursos se constituye en una obligación presente que conlleva a que la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, razón por la cual se deberá reconocer un pasivo.

En ese sentido, la SSF deberá cancelar el registro en las cuentas de orden acreedoras debitando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), por el valor correspondiente a recursos no ejecutados en las vigencias anteriores.

Adicionalmente, deberá registrar la obligación debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Es importante resaltar que, de acuerdo con lo señalado en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, cuando los errores de periodos anteriores sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán

los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Sobre lo anterior, se debe llamar la atención sobre el hecho de que, de acuerdo con la información suministrada en la consulta, la SSF ha omitido los lineamientos entregados por la CGN en conceptos anteriores frente al reconocimiento de los pasivos generados por las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados, incumpliendo así los mandatos de orden legal que establecen la obligatoriedad en el cumplimiento de lo establecido por la CGN como regulador de la contabilidad contable pública en Colombia.

CONCEPTO N° 20192000000921 DEL 14-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Obligación de migrar información contable a un software contable específico.

Doctora
MILENA ISABEL RUBIANO ROJAS
Jefe Oficina de Asuntos Disciplinarios (E)
Universidad Distrital Francisco José de Caldas
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005145-2, del 28 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre la existencia de una norma que obligue a las entidades distritales a migrar su información contable al sistema “SÍCAPÍTAL” o por el contrario se permite continuar con el uso del sistema “SIIGO”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Proceso contable y sistema documental contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, indica:

“4 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

4.3 Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1 Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría

General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obten gan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

- a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.
- b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.
- c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.
- d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La regulación expedida por la CGN no predetermina la obligatoriedad de utilizar alguna herramienta informática específica. Le corresponde a la entidad, además de estructurar el sistema documental contable de tal manera que le permita garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe quedar debidamente contemplado en sus manuales y políticas contables, adoptar las herramientas tecnológicas que le permitan efectuar los registros contables en forma tal que se dé cumplimiento a los criterios contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

En ese sentido, la responsabilidad sobre el sistema documental contable y, por ende, sobre la herramienta utilizada para el registro de los hechos económicos, recae en la administración de cada entidad en cabeza del representante legal o quien haga sus veces.

Así mismo, es la entidad quien deberá evaluar si una herramienta informática cumple con los lineamientos mencionados, realizar las justificaciones correspondientes y plasmarlas por escrito en sus manuales y políticas, junto con los procedimientos y controles adoptados por la entidad para garantizar la inalterabilidad, seguridad, tenencia y conservación de la información financiera. De igual manera, le corresponde evaluar la pertinencia de migrar la información financiera a un nuevo software contable, siempre propendiendo por que la decisión tomada garantice los lineamientos expuestos anteriormente.

CONCEPTO N° 20192000002591 DEL 01-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aprobación de los Estados financieros Presentación del Reporte Categoría Información Contable Pública.

Doctor
 LUIS FERNANDO PÉREZ PÉREZ
 Viceministro de Educación Superior
 Ministerio de Educación Nacional
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000166-2 del 22 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

“...al derogarse la Resolución 355 de 2007, la cual disponía en el párrafo 401 que la fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos debía corresponderse con la fecha en que los estados contables recibían la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección surgen las siguientes inquietudes:

1. ¿Para aprobar los estados financieros de las Instituciones de Educación Superior Públicas se debe contar con la aprobación del máximo órgano de dirección y gobierno de éstas (Consejos Superiores Universitarios y/o Directivos) o solo con la del representante legal?
2. ¿La aprobación de los estados financieros es un evento independiente al cumplimiento de los plazos de reporte establecidos por la CGN, según lo señalado en la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, o esta aprobación hace parte del proceso de reporte de los estados financieros a la CGN?

Por lo anterior, le solicitamos su colaboración para que se emita la directriz establecida por su Entidad que nos permita aclarar el procedimiento para la emisión, aprobación y reporte de los estados contables para la vigencia 2018.”

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, ““Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones” dispuso: “Artículo 3°. Incorporar, en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.”

El Anexo de la mencionada Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, en el numeral 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE, señala:

“1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.”

(...)

5.3. Revelaciones

8. La información revelada en las notas a los estados financieros y relacionada con las partidas objeto de ajuste se actualizará en función de la información recibida.

Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,

b) el responsable de la autorización,

c) la existencia de alguna instancia que tenga la facultad de ordenar la modificación de los estados financieros una vez se hayan publicado, (...).”

Por su parte, la Resolución 156 de 2018 "Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su

ámbito de aplicación" en el ARTÍCULO 1°. señala: "Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales"

Ahora bien, en relación con la presentación de los informes a la CGN, la Resolución 706 de 2016, "Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación" en CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES, señala:

"ARTÍCULO 3°. FUNCIONARIOS RESPONSABLES. El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación.

La responsabilidad del Contador Público se circunscribe a las normas que al respecto establece la Ley 43 de 1990, el Decreto N° 302 de 2015 y demás normas vigentes que le apliquen.

La responsabilidad del Revisor Fiscal se circunscribe a las normas que al respecto están integradas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Resolución N° 137 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, los estatutos internos de la entidad y demás normas que le asignan funciones.

El reporte del informe de evaluación del control interno contable, es responsabilidad del Representante Legal y el Jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces."

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. ¿Para aprobar los estados financieros de las Instituciones de Educación Superior Públicas se debe contar con la aprobación del máximo órgano de dirección y gobierno de éstas (Consejos Superiores Universitarios y/o Directivos) o solo con la del representante legal?

La Norma para Presentación de estados financieros y Revelaciones del Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicada por las Entidades de Gobierno, en el aparte de los hechos ocurridos después del periodo contable señala que la fecha de terminación del período contable es el 31 de diciembre y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que por disposición o por política interna tenga la facultad de aprobar los estados financieros que serán puestos a disposición de los diferentes usuarios.

En consecuencia, si la reglamentación o estatutos de las Universidades establecen que la aprobación de los estados financieros corresponde al Consejo superior o directivo, se entenderá autorizada la publicación una vez cumplido este requisito.

2. ¿La aprobación de los estados financieros es un evento independiente al cumplimiento de los plazos de reporte establecidos por la CGN, según lo señalado en la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, o esta aprobación hace parte del proceso de reporte de los estados financieros a la CGN?

Con la expedición de la Resolución 706 de 2016, la CGN estableció la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, en donde señala que, además de los reportes de la Categoría de Información contable pública, a partir de diciembre de 2018, al final de cada período contable, las entidades deben reportar el conjunto completo de estados financieros, incluías las Notas a los Estados financieros, que revelarán la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros y el responsable de la autorización. En consecuencia, la aprobación de los estados financieros hace parte del proceso de reporte a la CGN en la medida que la información presentada en los Reportes debe corresponder con la autorizada en los Estados financieros.

CONCEPTO N° 20192000003471 DEL 08-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y presentación de informes financieros y contables mensuales.

Doctora
ADRIANA PÉREZ COLORADO
Partner de Nuevos Marcos Normativos Contables
Aqua Financial and Accounting Services
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000100-2, del 14 de enero de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos relacionados con la Resolución 182 de 2017 Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002:

- Un municipio que agrega la información de colegios, contraloría municipal, concejo, etc, para la elaboración de los estados y notas mensuales, ¿pueden presentarlos sin los agregados y que cada agregado los realice y publique de forma independiente? Teniendo en cuenta la complejidad operativa de la consecución de la información o ¿es imperativo la elaboración de los Estados Financieros mensuales incluyendo los agregados?
- Ahora bien, en el artículo 1 de la Resolución 182 de 2017 se establece que “el estado de situación financiera constituye representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado (...)” Queremos consultar ¿qué se entiende por la expresión un periodo determinado para efectos de los estados financieros mensuales en términos de la mencionada Resolución.

- ¿Cuál debe ser el periodo comprendido para la elaboración del Estado de Resultados Mensual de acuerdo con la Resolución 182 de 2017? Por ejemplo, ¿el mes de junio de 2018 debe ser del 01 de enero de 2018 al 30 de junio del 2018, o debe ser del 01 de junio del 2018 al 30 de junio del 2018?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 734 de 2002 establece que los destinatarios del Código Disciplinario Único son “...los servidores públicos, aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en el artículo 53 del Libro Tercero de este Código” (subrayado fuera del texto).

El artículo 53 de la citada Ley establece que el régimen disciplinario de la Ley 734 de 2002 “...se aplica a los particulares que cumplan labores de interventoría en los contratos estatales; que ejerzan funciones públicas, en lo que tienen que ver con estas; presten servicios públicos a cargo del Estado, de los contemplados en el artículo 366 de la Constitución Política, administren recursos de este, salvo las empresas de economía mixta que se rijan por el régimen privado” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario) establece que es deber de todo servidor público: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 182 del 2017 "Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002."

Se debe señalar que con la expedición de la Ley 1952 del 28 de enero de 2019, se expide el código general disciplinario y se deroga la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario. El artículo 265 de dicha Ley, establece que “La presente ley entrará a regir cuatro (4) meses después de su sanción y publicación y deroga las siguientes disposiciones: Ley 734 de 2002 y los artículos 3°, 41, 42, 43,44,45,46,47,48, 49,50, 51, 2,53,54,55,56, 57,58,59,60 y 132 de la Ley 1474 de 2011 y los

numerales 21, 22, 23 Y 24 del artículo 70 del Decreto-ley 262 de 2000. Los regímenes especiales en materia disciplinaria conservarán su vigencia” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, establece que:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

(...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiendo por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos,

de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran. En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

(...)

2.2. Notas a los informes financieros y contables mensuales

(...)

3. CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

(...)

3.1. Identificación

(...)

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de

resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 modificada por la Resolución 385 de 2018 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos. El numeral 3 de dicha norma hace referencia a las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual señala:

“A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares” (Subrayado fuera del texto).

En el numeral 3.3. la norma establece algunos casos especiales que se pueden presentar dentro de la organización y ejecución del proceso contable de una entidad, y al respecto señala que “En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 1.2. de la Norma de presentación de estados financieros, define el conjunto completo de estados financieros, y establece que “...comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c)

un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es importante tener en cuenta que con la expedición de la Ley 1952 del 28 de enero de 2019, se expide el código general disciplinario y se deroga la Ley 734 de 2002.

No obstante, debido a que las vigencias y derogatorias establecen que dicha ley entrará a regir cuatro (4) meses después de su sanción y publicación, se deberá entender que la Resolución 182 de 2017 tendrá vigencia hasta el 28 de mayo de 2019, de tal forma que la obligatoriedad de presentar informes financieros contables y mensuales en los términos de la Ley 734 de 2002 tendrá aplicación hasta los informes que se presenten para el mes de mayo del presente año.

La CGN evaluará lo pertinente en cuanto a la vigencia y modificación del procedimiento incorporado con la Resolución 182 de 2017, con base en el nuevo contexto normativo definido por la Ley 1952 del 28 de enero de 2019.

Respuesta a pregunta 1:

1. Un municipio que agrega la información de colegios, contraloría municipal, concejo, etc, para la elaboración de los estados y notas mensuales, ¿pueden presentarlos sin los agregados y que cada agregado los realice y publique de forma independiente? Teniendo en cuenta la complejidad operativa de la consecución de la información o ¿es imperativo la elaboración de los Estados Financieros mensuales incluyendo los agregados?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y en particular, lo relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, las entidades territoriales podrán organizar y ejecutar el proceso contable a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, para lo cual podrán optar por una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables, con el propósito de generar sus estados financieros.

Así mismo, la norma reconoce que, en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

En ese sentido, un municipio podrá agregar, o integrar, en su contabilidad la información financiera del Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas para efectos de la elaboración y presentación de los estados financieros, así como para la elaboración de informes financieros y contables mensuales, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Se debe tener en cuenta que, tal y como lo menciona la Resolución 182 de 2017, en ningún caso los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

Respuesta a preguntas 2 y 3

2. Ahora bien, en el artículo 1 de la Resolución 182 de 2017 se establece que “el estado de situación financiera constituye representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado (...)” Queremos consultar ¿qué se entiende por la expresión un periodo determinado para efectos de los estados financieros mensuales en términos de la mencionada Resolución.

3. ¿Cuál debe ser el periodo comprendido para la elaboración del Estado de Resultados Mensual de acuerdo con la Resolución 182 de 2017? Por ejemplo, ¿el mes de junio de 2018 debe ser del 01 de enero de 2018 al 30 de junio del 2018, o debe ser del 01 de junio del 2018 al 30 de junio del 2018?

En la Resolución 182 de 2017 se establece que el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado, posteriormente, señala que en el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de

resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Dado lo anterior, se deberá entender que, en lo relacionado con el estado de resultados, o estados de resultado integral, según corresponda, la expresión “periodo determinado” hace referencia al periodo comprendido entre el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente sobre el cual se esté presentando la información financiera y contable mensual.

CONCEPTO N° 20192000005011 DEL 15-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Los colegios deben expedir su propio manual de políticas contables y de procedimientos, o deben regirse por los expedidos por la Gobernación del Cauca.

Doctora
EUMENIA OROZCO RODRÍGUEZ
Contadora
Institución Educativa Ana Josefa Morales Duque
Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000055-2, del día 28 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Los colegios que hacen parte del Departamento del Cauca, deben expedir su propio manual de Políticas Contables y de Procedimientos, o deben regirse por los expedidos por la Gobernación del Cauca.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, indica:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta

para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.”
(Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto 1075 de 2015, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por medio de la cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaría de educación, o la dependencia que haga sus veces.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.1. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en la presente Sección son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

(Decreto 4791 de 2008, artículo 1).

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial. (Decreto 4791 de 2008, artículo 2°).

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, contenido en la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las Entidades de Gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos." (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 525 de 2016, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 385 de 2018, determina:

"3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

Esta forma de organización y ejecución del proceso contable aplicará a las entidades que por disposición legal deban llevar contabilidad separada de los fondos sin personería jurídica que administran, los cuales se tratarán como unidades contables dependientes.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- f) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- g) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- h) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las Instituciones Públicas Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, que son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los Fondos de Servicios Educativos deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, para esto, la entidad territorial certificada en educación deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos de la respectiva jurisdicción.

Considerando el párrafo anterior, se podrá optar como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizar y registrar los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada Fondo de Servicio Educativo asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos. Igualmente, se podrá considerar un esquema de organización contable mediante el cual los Fondos de Servicios Educativos desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la unidad contable central, a fin de procesar su propia información, para que posteriormente sea integrada.

Así las cosas, bajo los dos esquemas de organización y ejecución del proceso contable, la entidad territorial certificada es quién deberá definir y establecer el Manual de Políticas Contables de carácter transversal, para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de información contable sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable en cada órgano, dependencia o institución pública educativa que haga parte de su estructura administrativa.

Cabe resaltar que, dentro del procedimiento anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del marco normativo aplicable, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este

manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

CONCEPTO N° 2019200005051 DEL 15-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Formas de organización y ejecución del proceso contable y aplicación de la Norma de Información Financiera por Segmentos.

Doctor
 OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
 Director Administrativo y Financiero
 Superintendencia de Notariado y Registro
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000113-2, del día 15 de enero de 2019, que de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el anexo a la Resolución 385 de 2018 Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, solicita se conceptúe sobre “si la entidad deberá manejar la contabilidad por unidades separadas a los fondos o puede manejarlo como una contabilidad centralizada, y para efectos de presentación segmentar la información en los estados financieros, acorde a lo planteado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos Económicos en su literal 3 Información Financiera por Segmentos. Lo anterior, en razón a que la Contraloría General de la Republica en años anteriores no ha aceptado el procedimiento contable de integración aplicado por la Superintendencia de Notariado y Registro.”

En la consulta se indica que “(...) ...a la fecha la capacidad tecnológica del Sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación no permite llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad dependiente para manejarlo como contabilidad separada en unidades contables. (...)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) se pronunció al respecto mediante la comunicación externa con número de radicado 20172300067421, del 10 de noviembre de 2017, dirigido a la doctora Martha Victoria Osorio Bonilla, Contralora Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras, de la Contraloría General de la República, en los siguientes términos:

“(…) ...en términos de interpretación del mencionado concepto 20162000029501, en el mismo se induce a que se registren individualmente los hechos económicos, transacciones y operaciones correspondientes a los fondos, de tal manera que de ello se puedan generar informes y reportes contables de los mismos, situación que se materializa con los registros que la entidad viene realizando a nivel de una PCI. Ahora bien, la integración de la información contable de la Superintendencia con la de sus fondos administrados se refiere a la forma como la CGN requiere el reporte de la información para efectos de la elaboración del Balance General de la Nación.

Teniendo en cuenta que de conformidad con la estructura del Sistema de Información Financiera SIIF, actualmente no es posible generar estados contables para la Superintendencia, sin incluir los Fondos anteriormente referidos, esta entidad deberá esperar a que en este sistema se desarrolle y se implemente el procedimiento ya solicitado por la CGN para segregar las PCI correspondientes a los fondos, a efectos que en el futuro se puedan generar los estados financieros y demás informes, en forma independiente, con miras a poder cumplir con los requerimientos de los usuarios de la información contable, bien sea en forma individualizada o agregada, según los propósitos misionales que a cada quien le correspondan.”

El artículo 5° de la Resolución N° 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución N° 156 de 2018, establece que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado, entre otros, por “las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados...” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3. Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable de la Norma de Proceso Contable y Sistema documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificada por el artículo 1° de la Resolución N° 625 de 2018, establece lo siguiente:

“A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros. (...)

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros. (...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El literal d. del numeral 1.3.6.1. Estructura, del numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros, de la Norma de Presentación de Estados Financieros, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, señala que las notas incluirán “información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos”

El numeral 3. Información Financiera por Segmentos, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, establece lo siguiente:

“1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma.

3.1. Presentación

3. La entidad presentará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

4. Para la determinación de los segmentos, la entidad considerará aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional, comercial y/o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para la rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

5. Pueden identificarse segmentos de servicios, segmentos geográficos o una combinación de ambos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

La forma de organización y ejecución del proceso contable de la Superintendencia de Notariado y Registro en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación es de una contabilidad centralizada, la cual permite identificar los hechos económicos, transacciones y operaciones asociados a cada uno de los fondos sin personería jurídica.

Por lo anterior, esta información se debe observar y analizar como una sola entidad, integrando la información contable de la Superintendencia con la de sus fondos administrados para efectos de la elaboración de los estados financieros y el reporte de la información que requiere la CGN para la elaboración del Balance General de la Nación, sin perjuicio de la preparación y presentación de informes y reportes contables y financieros específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar de los fondos en cumplimiento de sus funciones.

En cuanto a la Norma de Información Financiera por Segmentos, la entidad puede decidir aplicarla, definiendo mediante política contable los criterios transversales para la identificación de segmentos que considerare aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional,

comercial y/o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para la rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

Una vez definidos los criterios transversales para la identificación de segmentos, de cara a la Norma mencionada en el párrafo inmediatamente anterior, la entidad deberá evaluar si los fondos administrados se ajustan o no a los criterios de segmentación, teniendo en cuenta que la evaluación no solo la aplicará a estos, sino a cualquier actividad desarrollada por la entidad. De ser así, presentará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

Es importante destacar que aun sin aplicar la Norma de Información Financiera por Segmentos, dentro del conjunto completo de estados financieros se deben elaborar las notas a los estados financieros, las cuales contendrán información adicional que la entidad considere relevante para los usuarios de la información financiera, incluida información específica de los fondos que administra.

CONCEPTO N° 20192000006511 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Mantenimiento y deterioro de bienes inmuebles.

Doctor
 HÉCTOR YESID TOVAR BAREÑO
 Funcionario
 Ministerio de Defensa Nacional-Fuerza Aérea Colombiana
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000385-2, del 08 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre las directrices, normas, lineamientos y demás, referentes a la conveniencia en la inversión de presupuesto al mantenimiento de bienes inmuebles cuando estos valores pueden estar cerca al valor mismo del inmueble (según avalúo).

Y adicionalmente, sobre el porcentaje o parámetro se tiene para poder determinar si un bien inmueble merece ser intervenido en un mantenimiento o por el contrario (contablemente hablando) es mejor volverlo a construir.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia”, determina:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...)

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, por su parte la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de dicho Marco normativo, establece que:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo”.

Por su parte, en lo relacionado con la Norma de Propiedades, planta y equipo, establece que:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con la medición posterior, dicha Norma señala que “

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

(...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

(...)

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la Norma hace referencia a la baja de este tipo de activos, sobre lo cual indica que:

“10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en

cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades de inversión establece que “Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas”.

En cuanto a la medición posterior indica que “(...) se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo para la medición posterior”.

Adicionalmente, sobre la baja en cuentas la Norma establece que “(...) Una propiedad de inversión se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades de inversión se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”.

Además, la Norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, establece que:

“1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es importante señalar que, en lo relacionado con la conveniencia en la inversión de presupuesto al mantenimiento de bienes inmuebles cuando estos valores pueden estar cerca al valor mismo del inmueble así como con los porcentajes o parámetros que se determinan para definir si un bien inmueble merece ser intervenido o reemplazado, es una decisión de tipo administrativa relacionada con la gestión de los activos de la entidad que deberá ser definido mediante política, razón por la cual la CGN no es competente para emitir concepto al respecto.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable, la entidad deberá tener en cuenta varios aspectos a la hora de determinar el reconocimiento contable de los inmuebles:

La entidad deberá definir si el inmueble cumple con las características de un activo, es decir deberá evaluar si los inmuebles, son recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y cuyo valor pueda medirse fiablemente.

Si la entidad determina que el bien es un activo, deberá determinar el tipo de activo que corresponde, esto es si el bien es una propiedad, planta y equipo o una propiedad de inversión.

En cualquiera de los dos casos, para efectos de la medición posterior, la entidad deberá tener en cuenta la depreciación y el deterioro. Para efectos de la depreciación, determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil la cual se definirá tomando como referencia el desgaste físico esperado que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

En lo relacionado con el deterioro, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo según sea el caso.

Por otra parte, si la entidad establece que el bien inmueble no cumple con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, es decir, que no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, procederá a darlo de baja en su información financiera.

CONCEPTO N° 20192300004491 DEL 15-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de presentar el estado de flujo de efectivo de forma comparativa en el año 2019 con el periodo contable inmediatamente anterior, cuando se tratan de entidades que optaron por elaborarlo y presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

Señora
 ADRIANA PÉREZ COLORADO
 Partner de Nuevos Marcos Normativos Contables
 Aqua Financial and Accounting Services
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000114-2, del día 16 de enero de 2019, que de conformidad con el parágrafo 1, del artículo 2 de la Resolución N° 484 de 2017, solicita se conceptúe si para el cierre del periodo contable de 2019, ¿es obligatorio realizar el comparativo del Estado de Flujos de Efectivos con el año 2018 o si de acuerdo con el parágrafo mencionado las Entidades que optaron por realizarlo de forma voluntaria no tendrían que hacerlo?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los parágrafos 1 y 2 del artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, que entre otros, modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

“Parágrafo 1. El primer estado de flujo de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019. No obstante, las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

Parágrafo 2. Los primeros estados financieros presentados bajo el nuevo Marco Normativo no se compararán con los periodos anteriores” (subrayado fuera del texto).

El numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de la Norma de presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

“(…)5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La excepción en la presentación de estados financieros comparativos con los periodos anteriores aplica únicamente a los primeros estados financieros presentados bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de conformidad con el parágrafo 2, del artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017.

Por lo anterior, cuando se traten de entidades que optaron por elaborar y presentar voluntariamente el primer estado de flujos de efectivo para el periodo contable de 2018, les corresponderá presentar los estados financieros de 2019 de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior, lo cual incluye el estado de flujos de efectivo comparado con el periodo contable de 2018, de conformidad con lo dispuesto en la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones.

En cuanto a las entidades que decidieron presentar el primer estado de flujo de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo para el periodo contable de 2019, les aplicará lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, y por lo tanto, no deberán presentarlo de forma comparativa con el periodo contable de 2018.

CONCEPTO N° 20192000010171 DEL 14-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los rendimientos generados como producto del manejo de los dineros entregados y saldos no ejecutados, en el marco de convenios firmados.

Doctora
MÓNICA RUBIO ARENAS
Subdirectora Corporativa y Asuntos Disciplinarios
Instituto de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-IDIGER
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000290-2, del 01 de febrero de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) En desarrollo de su cometido estatal especial, el IDIGER celebra Convenios Interadministrativos con entidades del Sector Público Distrital (Central y Descentralizado) y de orden (Nacional y Territorial), con el propósito de desarrollar los principios de cooperación, coordinación y apoyo y de esta manera dar cumplimiento a fines mutuos y a las funciones que le son encomendadas.

La naturaleza jurídica de los contratos que celebra el IDIGER, se rigen por las normas de la Ley 80 de 1993 y los principios de la función administrativa y la gestión fiscal, entre ellas, el artículo (Sic) 209 Y 267 de la Constitución Política.

Los recursos son entregados como aporte para la ejecución del objeto del convenio con el fin común que convocó la suscripción del mismo; por ende, no hay transferencia de dominio de los recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, y para dar cumplimiento a un hallazgo de la Contraloría de Bogotá, comedidamente solicitamos concepto para conocer cuál es el procedimiento contable que el IDIGER debe seguir para el reconocimiento de los rendimientos generados como producto del manejo de los dineros entregados y saldos no ejecutados, en el marco de estos convenios.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 determina en el numeral 6.2 Reconocimiento de los elementos en los estados financieros:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

6.2.1. Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o

beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 1. de la norma de Ingresos con contraprestación, anexa a la Resolución 533 de 2015 que “se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, contenido en la Resolución 386 de 2018, señala lo siguiente:

“(...) 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de intermediación o de desempeño, considerando lo siguiente:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume obligaciones de intermediación si estas consisten en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas, por cuenta y riesgo de la entidad cedente de los recursos. En estas circunstancias, la entidad receptora de los recursos como agente o mandataria, debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de intermediación, son los siguientes:

- La entidad ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad que entrega los recursos.
- La entidad que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad que cede o entrega los recursos.
- Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente.
- La entidad que ejecuta los recursos no tiene a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos.
- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio o contrato, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

Por el contrario, una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio o contrato, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos que pueden indicar que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de desempeño y que, por tanto, actúa como principal incluyen:

- la entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- la entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte.

De acuerdo con lo anterior, los rendimientos financieros deberán ser reconocidos por la entidad que tenga el control de los recursos, es decir, la que asuma los riesgos y beneficios asociados a estos, de acuerdo con las condiciones contractuales y legales. Si se determina que IDIGER es quién posee el derecho y control de los recursos, deberá registrar los rendimientos financieros tomando en cuenta el tipo de activo que tiene reconocido.

Si los rendimientos son generados por recursos que se tienen registrados contablemente como entregados en administración, la causación de los rendimientos se debe realizar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Si los rendimientos financieros son generados por recursos que se tienen registrados contablemente como anticipos, la causación se realizará debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por otro lado, los rendimientos financieros correspondientes a los recursos girados en el marco de un contrato o convenio con obligación de desempeño no generan registro de derecho ni ingreso alguno por parte del IDIGER.

Con respecto a los recursos no ejecutados, si la entidad tiene el control de estos y están registrados contablemente como recursos entregados en administración o como anticipos o avances, mantendrá los recursos en la subcuenta y cuenta respectiva, hasta que se efectúe la devolución respectiva.

Si por el contrario, la entidad entregó los recursos bajo un contrato con obligación de desempeño, registrando un gasto o costo por la entrega, pero por alguna circunstancia, serán devueltos total o parcialmente, la entidad deberá reversar la subcuenta y cuenta del costo o gasto afectada, si es en el mismo periodo, o deberá registrar un ingreso, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, si es en un periodo posterior.

CONCEPTO N° 20192000010491 DEL 18-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Registro contable de los ingresos por servicios entregados en concesión. Reconocimiento de los activos generados en el contrato de concesión.

Doctora
LUZ STELLA NAVARRO NAVARRO
Subsecretaria de Despacho
Alcaldía de San José de Cúcuta
Cúcuta- Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000466-2, del 13 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto respecto a los siguientes contratos de concesión:

10. CONTRATO DE CONCESIÓN 2465:

OBJETO: entregar mediante la modalidad de concesión, a un tercero público o particular, para ejecutar el manejo de los servicios complementarios a cargo de la secretaria de tránsito y transporte del municipio de San José de Cúcuta.

ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR: El recaudo lo realiza el concesionario por medio de la Fiducia y entregan al municipio el 20% al municipio.

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: Constituir para el recaudo y administración de los recursos ingresados por los servicios concesionados un encargo fiduciario y/o fiducia de acuerdo con la normatividad aplicable a la materia y con lo ofertado en el proceso de selección.

ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO: Licencias e infraestructura tecnológica.

PLAZO: 20 años

11. CONTRATO DE CONCESIÓN 2521:

OBJETO: contrato de concesión para la prestación del servicio de parqueadero de los vehículos inmovilizados por autoridad competente a cargo de la secretaría de tránsito y transporte del municipio San José de Cúcuta.

VALOR: \$600.000.000

ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR: El concesionario, tendrá derecho como contraprestación realizada y labor ejecutada a las compensaciones, se recibirá directamente de los usuarios el valor total de los dineros recaudados por la explotación económica del proyecto, transfiriendo periódicamente el porcentaje de interventoría y al Municipio de San José de Cúcuta el valor que le corresponda de conformidad al porcentaje de distribución aprobado, el cual en ningún caso será inferior al veinte por ciento (20%) del recaudo de los recursos obtenidos en desarrollo de la gestión de servicios.

ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO: Terrenos e infraestructura de parqueaderos.

PLAZO: 20 años

12. CONTRATO DE CONCESIÓN 2643:

OBJETO: Concesión para la operación administración, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público en el municipio de San José de Cúcuta, Departamento Norte de Santander

VALOR: \$91.356.553.457

ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO: Infraestructura administrada, construida o modernizada, exclusivamente los bienes definidos como unidades constructivas del sistema de alumbrado público en la Resolución CREG 123 de 2011.

OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: Entre otras, asegurar, presupuestar y pagar por medio de la Entidad Fiduciaria la remuneración o precio propuesto en el proceso de selección; Desarrollar el cobro coactivo de la cartera del impuesto de alumbrado público con el apoyo del CONCESIONARIO. Los recaudos que se generen deben ser girados a la fiducia. Trasladar a la fiducia todos los recaudos del impuesto del alumbrado público, independientemente a los periodos que hayan sido facturados (Cláusula tercera del contrato de concesión)

PLAZO: 30 años

Con base en la información anterior, se plantean las siguientes preguntas:

- ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
- ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
- ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la Resolución 582 del 06 de diciembre de 2018, se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció lo siguiente:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

1.2 Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario)

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

16. Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”.

La descripción de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN de dicho catálogo establece que “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad concedente amparados en acuerdos de concesión”.

Así mismo, la descripción de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES señala que “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en acuerdos de concesión”.

La descripción de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO establece que “Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS establece que “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos” y dentro de su estructura del catálogo contiene la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente.

Por último, la descripción de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS señala que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se

encuentran clasificados en otras cuentas” Así mismo en la estructura del catálogo, dicha cuenta contiene la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

13. CONTRATOS DE CONCESIÓN 2465 Y 2521:

1. ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
2. ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
3. ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

Dado que, para estos casos, el municipio cede el 80% de los derechos sobre el recaudo por la explotación económica del proyecto como retribución al concesionario y el plazo de la concesión es de veinte (20) AÑOS, el municipio deberá reconocer un pasivo diferido por el 80% de los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Dado que el plazo corresponde a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante los 20 años del contrato de concesión.

Así las cosas, cuando el municipio entregue activos al concesionario, el municipio reclasificará los activos entregados en concesión debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas donde se tienen registrados los activos entregados en concesión.

El municipio medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del

acuerdo. El municipio reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

Cuando el concesionario realice la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, el municipio debitará como un mayor valor las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la amortización calculada linealmente por los 20 años que representan el tiempo de duración de las concesiones, de tal forma que debitará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Se debe tener en cuenta que, con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

Ahora bien, según la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los ingresos y gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación afectando las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, según corresponda, que, para el caso expuesto en la consulta, representa el 20% que corresponde al municipio. Para el registro de este tipo de ingresos, el municipio deberá reconocerlos debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el ingreso percibido.

14. CONTRATO DE CONCESIÓN 2643:

1. ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
2. ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
3. ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

Para este caso, el municipio tiene la obligación de pagar por medio de la entidad fiduciaria la remuneración o precio propuesto en el proceso de selección, así como de desarrollar el cobro coactivo de la cartera del impuesto de alumbrado público con el apoyo del concesionario.

La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

Cuando el municipio entregue activos al concesionario, reclasificará los activos entregados en concesión debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas donde se tienen registrado los activos entregados en concesión.

Dado que el municipio tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de la infraestructura del sistema de alumbrado público, deberá reconocer un pasivo financiero. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

Por lo anterior, el reconocimiento del pasivo financiero se realizará debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda al activo en concesión construido, desarrollado, adquirido, mejorado o rehabilitado por el concesionario y acreditando la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Para este caso, el reconocimiento de los ingresos y gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos se realizará en la proporción que el municipio asuma de la obligación afectando las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, según corresponda, que, para el caso expuesto en la consulta, representa el 100% que corresponde al municipio. Para el registro de este tipo de ingresos, el municipio deberá reconocerlos debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

CONCEPTO N° 20192000013861 DEL 12-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de preparar y publicar las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Doctora
 LUZ YADIRA VARGAS MORENO
 Instituto Municipal de Cultura, Recreación y Deporte de Zipaquirá
 Zipaquirá, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500010512-2, del día 07 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“Quisiera que me ayudaran con un concepto normativo sobre la obligatoriedad de publicación de los reportes mensuales, deban (Sic) ir con notas explicativas; pues la norma solamente indica que se debe hacer notas cuando hayan cambios materiales o significativos. en (Sic) una de las capacitaciones un asistente pregunto que si no había cambios no se debían anexar, a lo que el expositor dijo que sí. pero (Sic) en la entidad donde laboro los asesores dicen que si no hay cambios o afectaciones significativas no se deben anexar notas a los reportes mensuales (...)”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y

aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel y relevancia de la información financiera de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017, expedida por la CGN y por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, expone:

“ARTÍCULO 1°. (...)

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

Los informes financieros y contables mensuales permiten a los usuarios evaluar la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado, por tal motivo, estos informes tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social de que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiendo por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

2.1 Cambios en las políticas contables y corrección de errores.

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos contables anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En todo caso, la reexpresión se realizará en el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo establecido en los respectivos marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

2.2 Notas a los informes financieros y contables mensuales

Las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán cuando, durante el correspondiente mes, surjan hechos económicos que no sean recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad; en algunas circunstancias será necesario que se revelen en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes.

Las notas a los informes financieros y contables mensuales no son las exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Algunos hechos que pueden tener un impacto importante, y que por tal razón se tendrían que revelar, están relacionados con: ajustes al valor neto de realización o al costo de reposición de los inventarios; adquisiciones de propiedades, planta y equipo; deterioro del

valor de los activos; reclasificaciones de partidas por cambios en el uso de los activos; disposiciones de activos; pago de litigios; ingresos o gastos inusuales; cambios en las estimaciones; y ocurrencia de siniestros.

3.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera.

3.3. Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Es de precisar que, el periodo contable para las entidades que están bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, durante ese lapso la entidad medirá los resultados de sus operaciones y generará el juego completo de estados financieros.

El juego completo de estados financieros está comprendido por el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros, estos deberán ser preparados considerando los principios de la norma de Presentación de estados financieros y revelaciones.

Por su parte, la Resolución N° 182 de 2017, establece que se deberá preparar y publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social, los informes financieros y contables mensuales, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados, y las notas a los informes financieros y contables mensuales.

De modo que, en ningún caso los informes financieros y contables mensuales, reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros.

Ahora bien, en atención al caso particular, las notas a los informes financieros y contables mensuales, no son las exigidas por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dichas notas, contienen información de hechos económicos que no son recurrentes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad.

Por lo tanto, las notas a los informes financieros y contables mensuales sólo deberán prepararse cuando surjan hechos económicos que cumplan con lo establecido en el numeral 2.2 del Procedimiento para la Preparación y Publicación de los Informes Financieros y Contables Mensuales, es decir, cuando correspondan a hechos económicos y tengan un efecto material con respecto a la estructura financiera.

CONCEPTO N° 20192000014071 DEL 22-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

Doctora

Martha Cecilia Pirabán González
 Profesional Especializada-Contabilidad
 Metro Cali S.A.
 Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001035-2, del 07 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“1. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali-Sistema MIO.

2. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali, en el año 2006 celebro con 4 Concesionarios (Concesionarios de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali.

3. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios talleres del sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia.

4. Los Concesionarios de Transporte en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: “El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.”

5. OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN: Otorgar en concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho de la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, (Anexo contrato de Concesión).

6. De acuerdo con el concepto N° 20142000033481 del 01 de diciembre de 2014, emitido por la Contaduría y el Manual de Entes Gestores emitido por el Unidad de Movilidad Urbana Sostenible Ministerio de Transporte, toda la infraestructura del sistema cofinanciado y sus convenios adicionales se registran en cuentas de orden. Una vez terminadas las obras, estas deben ser entregadas al Municipio para su reconocimiento en los estados financieros.

7. Actualmente, Metro Cali S.A. está haciendo entrega de las obras construidas y demás costos adicionales para el desarrollo del SITM, al Municipio de Santiago de Cali para su reconocimiento en los estados financieros,

Consulta:

- Cuáles son los registros contables que Metro Cali S.A. deben hacer para dar cumplimiento a las resolución [sic] N° 607 de octubre 14 de 2016, si al final de la concesión de transporte el único dueño de las infraestructuras del SITM sería el Municipio de Santiago de Cali como responsable de la política pública de transporte de la ciudad.?

- Cuáles son los registros contables que el Municipio Santiago de Cali debe hacer para dar cumplimiento a las [sic] resolución 582 de diciembre 06 de 2018?
- La Contaduría General de la Nación ha contemplado emitir algún instructivo para los sistemas de transporte masivo para el registro de las concesiones?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la cláusula 1 del Contrato de concesión número 2, para la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, firmado entre Metro Cali S.A y el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A, se otorga en Concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Adicionalmente, el párrafo 2 de la cláusula 1 establece que “Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho a la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO”

De acuerdo con la cláusula 22 del contrato señalado anteriormente, establece que “corresponde a Alcalde Municipal de Santiago de Cali, establecer la Tarifa al Usuario, de conformidad con lo estipulado en el Convenio Interadministrativo de Utilización de Vías y Operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali entre la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., y en el que lo adicione o modifique”.

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución 607 de 2016 "Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico" y en el artículo 2 estableció, de forma transitoria, las actividades a realizar con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión.

Mediante la Resolución 047 de 2019, la CGN modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y señaló lo siguiente:

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

(...)

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

9. Cuando la empresa concedente reconozca los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente. (Subrayado fuera del texto).

En el Catálogo General de Cuentas aplicable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se estableció la definición de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual señala que “Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control” (Subrayado fuera del texto). Así mismo, la descripción de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) establece que “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

Ahora bien, en el caso de las Entidades de Gobierno, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 484 de 2017), con la que se incorporó, en el RCP, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 582 de 2018 se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una

contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y

mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

16. Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de

concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.

24. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías financieras, entre otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión, se reconocerán de conformidad con la Norma de cuentas por pagar. Cuando se otorguen garantías de rendimiento, por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por déficit cuando los ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores especificados o cuantificables determinados en el acuerdo, se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el artículo 6 de la Resolución N° 602 de 2018 por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, estableció que:

“(…)

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Este procedimiento también aplicará, en lo que corresponda, a las entidades que tengan la titularidad legal de activos de infraestructura de transporte (en adelante, entidades titulares), que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que entreguen dichos activos a una entidad gestora de acuerdos de concesión que actúe como entidad concedente.

1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN

Los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria. Las redes carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Las redes fluvial y marítima incluyen, entre otros, los embarcaderos, los muelles, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional o de interés regional, los canales de acceso a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, faros y boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye, entre otros, las áreas de los aeródromos (lado aire y lado tierra), terminales de pasajeros, terminales de carga, plataformas, áreas de estacionamiento, hangares y talleres,

parqueaderos y garajes, pistas, calles de rodaje, así como el equipamiento para la operación del aeródromo.

1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente

En los acuerdos de concesión en los cuales la entidad titular de activos de infraestructura de transporte entregue dichos activos a una entidad concedente, se efectuarán los siguientes registros contables:

1.1.1. Registros en la entidad titular

La entrega de bienes de uso público de una entidad titular a una entidad concedente implicará la disminución de los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, para lo cual, la entidad titular debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad titular entregue bienes de uso público en construcción a la entidad concedente, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN. La diferencia entre el costo del activo y el valor correspondiente a su deterioro acumulado se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la entidad titular entrega propiedades, planta y equipo a la entidad concedente, incluyendo las que se encuentran en construcción, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

Adicionalmente, para efectos de seguimiento y control, la entidad titular registrará en cuentas de orden el valor en libros de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles entregados a la entidad concedente, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.1.2. Registros en la entidad concedente

La entidad concedente reconocerá los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos por el valor en libros que tenían los bienes en la entidad titular, en la fecha en que se realice su entrega.

Si la entidad concedente recibe los activos antes de que estos sean entregados al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, debitará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez la entidad concedente entregue los activos al concesionario, realizará la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

Ahora bien, si la entidad concedente recibe los activos y, en el mismo momento, los entrega al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, registrará los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos de la entidad titular con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En este caso, no procede la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario

La entidad concedente reclasificará los bienes de uso público entregados al concesionario en virtud del acuerdo de concesión con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO -CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

En caso de que la entidad concedente entregue bienes de uso público en construcción al concesionario, reclasificará dichos activos con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN- CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

Así mismo, en caso de que los bienes en construcción reclasificados presenten valores por concepto de deterioro acumulado, este se reclasificará con un débito en la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta 179106-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

Si la entidad concedente entrega propiedades, planta y equipo al concesionario, incluyendo las que se encuentran en construcción, esta reclasificará dichos activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o en la subcuenta

169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

(...)

4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

El pasivo asociado con dichos activos se registrará como pasivo financiero, pasivo diferido, o ambos, de acuerdo con la contraprestación a la que se comprometa la entidad concedente con el concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. En caso de que la entidad concedente se comprometa a realizar únicamente pagos específicos o cuantificables al concesionario, esta registrará un pasivo financiero. Por el contrario, si la contraprestación se realiza únicamente a través de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará un pasivo diferido. Por último, en caso de que la contraprestación se realice a través de pagos específicos o cuantificables y de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará una parte del pasivo como financiero y la restante como diferido.

4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIOCONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

4.2. Adquisición de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la adquisición de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

La entidad concedente registrará las mejoras o rehabilitaciones de los bienes de uso público, de las propiedades, planta y equipo o de los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

La entidad concedente registrará la depreciación de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 5375-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o la subcuenta 536016-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES (CR) o la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Por otra parte, la entidad concedente registrará la amortización de los activos intangibles en concesión debitando la subcuenta 536609-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR). La estimación de la depreciación y la amortización atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611- Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Adicionalmente, cuando de conformidad con el acuerdo de concesión la entidad concedente tenga derecho a que el concesionario le sustituya una parte o la totalidad de activos deteriorados por daño físico, debitará la subcuenta 199001-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 1990-DERECHOS DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS Y DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON PROVISIONES y acreditará la subcuenta 480853-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor del deterioro previamente reconocido.

Cuando el concesionario realice la sustitución del activo o de la parte del activo, deteriorados por daño físico, la entidad concedente dará de baja el activo sustituido o la parte del activo sustituida (incluida la depreciación y el deterioro acumulados), disminuirá el derecho reconocido por sustitución de activos deteriorados e incorporará el nuevo activo o la parte del activo por su costo. La diferencia se registrará como ingreso o gasto por baja en cuentas, según corresponda.

6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

(...)

6.2. Pasivo diferido

La entidad concedente registrará la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La amortización del pasivo diferido dependerá del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un periodo fijo de explotación, se realizará de manera lineal durante el plazo del acuerdo de concesión. Por otra parte, cuando corresponda a un periodo variable de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión. En este último caso, la entidad concedente llevará un adecuado seguimiento de dicha variable en aras de que la amortización del pasivo diferido refleje la evolución de la misma.

Ahora bien, en caso de que el concesionario recaude ingresos con anterioridad a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de activos en concesión, producto de los derechos de explotación cedidos por la entidad concedente, esta amortizará el pasivo diferido asociado con los activos en concesión que haya reconocido, en la proporción de: a) el plazo transcurrido frente al plazo total del acuerdo, cuando

corresponda a un periodo fijo de explotación; o b) los ingresos recaudados frente a los ingresos esperados, cuando corresponda a un periodo variable de explotación que dependa del nivel de ingresos obtenidos por el concesionario.

En cualquier caso, la estimación de la amortización del pasivo diferido se revisará cuando exista nueva información que afecte el plazo de dicha amortización o, como mínimo, al final del periodo contable, con el propósito de ajustar el valor de la amortización, cuando a ello haya lugar. Dicho cambio se tratará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión

En el caso de que la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial correspondiente mantengan, total o parcialmente, el derecho a obtener los ingresos por la explotación de los activos en concesión, registrarán el valor de dichos ingresos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo de los recursos, la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA

ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión

Cuando la entidad concedente esté obligada a asumir una parte o la totalidad de los gastos de operación y mantenimiento de los activos en concesión, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, la entidad concedente registrará el pago de las obligaciones generadas por la operación y el mantenimiento de los activos en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)” (Subrayados fuera del texto)

A continuación, se resume la estructura del del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución N° 602 de 2018:

RESOLUCIÓN 602 DE 2018
1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN
1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente
1.1.1. Registros en la entidad titular
1.1.2. Registros en la entidad concedente
1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario
2. RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE A PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS
3. PAGOS EFECTUADOS AL CONCESIONARIO CON ANTERIORIDAD A LA CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión
4.2. Adquisición de activos en concesión
4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión
5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados
6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
6.1. Pasivo financiero
6.2. Pasivo diferido
7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión
7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión
8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.
9. GARANTÍAS DE FLUJOS DE INGRESOS MÍNIMOS AL CONCESIONARIO
9.1. Revelación del pasivo contingente y registro de la provisión relacionada con la garantía
9.2. Cuenta por pagar relacionada con la garantía
10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN
10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente
10.2. Recursos trasladados a la entidad concedente provenientes de saldos en patrimonios autónomos constituidos por el concesionario
10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular
11. TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se debe tener en cuenta que de acuerdo con las Normas de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente de los marcos normativos para Entidades de Gobierno y empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitidos mediante las Resoluciones 582 de 2018 y 047 de 2019 respectivamente, la empresa o entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

Dado que el Municipio de Santiago de Cali tiene la capacidad de regular los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios o el precio de los mismos; obtendrá los beneficios económicos futuros al final de la concesión; y es quien asume los riesgos y

pasivos asociados a dichos activos, será quien realice los registros de los hechos económicos derivados de los contratos de concesión, como entidad concedente conforme a lo establecido en la Resolución 582 de 2018, aun cuando la empresa Metro Cali S.A. es quien figura como gestor de los contratos de concesión planteados en la presente consulta.

En consonancia, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para Entidades de Gobierno, el Municipio de Santiago de Cali reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, toda vez que: a) controla o regula los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controla (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

En ese mismo sentido, dado que el Municipio reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Para el caso particular de la consulta y, con base en la información suministrada, el Municipio de Santiago de Cali no tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión y, en lugar de ello, cedió el derecho a obtener ingresos por la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO, y el permiso de operación al concesionario para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, razón por la cual reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, el Municipio amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido.

El procedimiento contable que aplicará el municipio de Santiago de Cali para realizar los registros contables aplicados a cada una de las transacciones derivadas de los contratos de concesión será, en lo pertinente, el establecido en la Resolución N° 602 de 2018 el cual se expuso en las consideraciones del presente concepto.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el reconocimiento de los hechos económicos surgidos de los contratos de concesión serán incorporados en la información financiera del Municipio de Santiago de Cali, la empresa Metro Cali S.A. en su calidad de ente gestor que administran el sistema de servicio urbano de transporte masivo de pasajeros, reconocerá los activos entregados en concesión para efectos de seguimiento y control en las subcuentas que correspondan de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), respectivamente.

Por otra parte, se precisa que la CGN abordará un procedimiento relacionado con los sistemas públicos de transporte masivo de pasajeros, en consonancia con las prioridades que se establezcan en las funciones de regulación y normalización.

CONCEPTO N° 20192000014081 DEL 22-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Patrimonio-Ajuste de ejercicios anteriores.
	SUBTEMAS	Fundamentos normativos para la depuración contable Aspectos varios sobre reexpresión de información comparativa por errores u omisiones.

Doctor
DANIEL ALEJANDRO GUERRERO
Profesional
EDUARDO MARCILLO BENAVIDES
Contador
Gobernación de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001141-2 del 14 de marzo de 2019, mediante la cual pregunta:

Una vez finalizada la vigencia de la Ley 1819 de 2016 y de la Resolución 107 de 2017 de la CGN, si aún subsisten rubros de los estados financieros sujetos de depuración:

- a. A partir del 1° de enero de 2019 la depuración de partidas aún se considera como saneamiento contable? ¿En qué norma se respaldan estas acciones?
- b. A partir del 1° de enero de 2019 ¿cuál es el procedimiento contable para realizar saneamiento contable?

En el numeral 3.2.15. del anexo de la Resolución 193 de 2016 se establece que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información”

c. Lo establecido en el numeral 3.2.15 es concomitante con lo establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?

d. A partir del 1° de enero de 2019 debemos referirnos como saneamiento contable o como depuración contable, permanente y sostenible.

De otra parte, el numeral 3.2.15. del anexo de la Resolución 193 de 2016 establece que, “Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberá adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad según la norma aplicable en cada caso particular”

e. A partir del 1° de enero de 2019 los hechos objeto de saneamiento contable que afecten los estados financieros deben ser con arreglo a normado en la Resolución 533 de 2015 y demás normas que la complementen o modifiquen?

f. A los hechos económicos caracterizados en el numeral 3.2.15. ¿qué tratamiento contable se les debe aplicar?

El numeral 4.3 del título 4 y capítulo VI del anexo de la Resolución 484 de 2017, establece:

“22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el período en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del período en el que se descubra el error.”

g. ¿Se puede considerar errores de periodos anteriores aquellas cifras y demás datos contenidos en los estados financieros sobre los cuales aún se debe establecer la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio?

“23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo para el que se presenta información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

h. Cuando en el renglón 23 establece “que la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error”, deberá entenderse que la entidad

identificará la fecha exacta en que ocurrió el error y será en ese preciso momento efectuar la corrección contable afectando el patrimonio? Es decir esto implicaría dado el caso en el cual se hubiese aprobado y presentado unos estados financieros, que más adelante por efecto de un error contable de periodos anteriores, deban ser modificados y nuevamente presentados con los cambios que se hayan suscitado?

i. Cuando el renglón 23 establece “se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo” dado que el cambio normativo para Entidades de Gobierno inició el 1° de enero de 2018, se tendría entonces que el período más antiguo sobre el cual se deberán aplicar las correcciones por error que reexpresarán los saldos iniciales para las Entidades de Gobierno es el 1° de enero de 2018?

j. Al ser reexpresados los estados financieros producto de la corrección de errores de periodos anteriores, los informes presentados que tienen como sustento los estados financieros transmitidos en periodos anteriores a la CGN podrán ser retransmitidos, o cuál es procedimiento previsto por la CGN para reportar estas variaciones en periodos subsiguientes?

k. Dado que los estados financieros son insumo de información para el ejercicio del control de las finanzas públicas, qué implicaciones a nivel de responsabilidades puede llegar a significar que, una vez presentados los estados financieros ante organismos que ejercen control fiscal, posteriormente estos sean modificados producto de las correcciones de errores de periodos anteriores?

“24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presenta información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sean practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.”

l. En los libros de contabilidad deberán quedar registradas las correcciones por errores contables en el período en el que se descubra el error?

m. Dentro de las causales de impracticabilidad para hacer reexpresiones se pueden encasillar dificultades a nivel de sistemas de información, dada la visión sistémica de la contabilidad, de ahí que la corrección por error contable se haga en forma prospectiva, es decir en fecha actual?

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno determina que la información financiera debe cumplir unos objetivos y al respecto señala:

“Los objetivos de la información financiera buscan que esta sea útil, a partir de la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las Entidades de Gobierno son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

El objetivo de Rendición de cuentas implica que la información financiera sirve a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

El objetivo de toma de decisiones implica que la información financiera sirve a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos, para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

El objetivo de Control implica que la información financiera sirve para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de control, inspección y vigilancia.”

De otra parte, para que sea útil la información financiera debe cumplir con unas características cualitativas que “son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

a. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

a. *Relevancia*

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

b. *Representación fiel*

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

Por su parte, el Anexo de la Resolución 193 de 2016, relacionado con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala los elementos y actividades de Control Interno para gestionar el riesgo contable, de los cuales en el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada, señala: “Los responsables directos de las actividades del proceso contable deberán tener la formación que les permita dimensionar el sistema de contabilidad pública de manera que realicen el debido reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), medición posterior (valuación y registro de ajustes contables) y revelación (presentación de estados financieros y notas a los estados financieros).”

Y en el 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, señala: “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.”

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, en relación con la Corrección de errores de periodos anteriores, señala:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión. (Subrayados fuera de texto)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

Así mismo, el CGC para las Entidades de Gobierno, describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES como, “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

En relación con Saneamiento contable y Depuración contable, la CGN expidió el concepto N° 20182000029581 DEL 29-05-2018 en el cual señaló lo siguiente: “Con respecto de la diferencia sobre el saneamiento contable y depuración contable, debe entenderse que la depuración hace referencia a todos los ajustes que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones como lo señala el numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, con el objetivo de que las cifras y demás datos contenidos en tales estados contables correspondan a la realidad económica para garantizar que la información contable cumpla las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

El saneamiento contable es un proceso de carácter especial o extraordinario ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se

revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos atender su solicitud en los siguientes términos y en el orden en que fue presentada:

- a. A partir del 1° de enero de 2019 la depuración de partidas aún se considera como saneamiento contable? ¿En qué norma se respaldan estas acciones?
- b. A partir del 1° de enero de 2019 cuál es el procedimiento contable para realizar saneamiento contable?

La información financiera producida por las entidades públicas debe observar lo dispuesto en el RCP, esto es, debe ser útil para satisfacer las necesidades de los usuarios en la Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control, este último ejercido a través del sistema de control interN°. Además, en la preparación, la información financiera atenderá a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel con el objeto de que la información presentada permita influir en las decisiones tomadas por la entidad en la medida que refleja fielmente los hechos económicos relacionados con el objeto de la misma.

Es por lo anterior, que la información financiera debe presentarse actualizada de forma permanente y continua y si ésta no refleja su realidad económica, deberán adelantarse las gestiones administrativas para depurar las cifras de los derechos por los cuales no se obtendrán beneficios económicos futuros y de las obligaciones que no serán objeto de desembolso de recursos. En consecuencia, de acuerdo con la regulación aplicable a las Entidades de Gobierno, contablemente se tratará de procesos de depuración, para lo cual aplicará la normatividad aplicable a las Entidades de Gobierno, ya que el procedimiento para el registro de las operaciones relacionadas con el saneamiento contable a que se refería la Resolución 107 de 2017 perdió vigencia el 31 de diciembre de 2018, por lo que no es viable hablar de saneamiento contable.

- c. Lo establecido en el numeral 3.2.15 es concomitante con lo establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?

- d. A partir del 1° de enero de 2019 debemos referirnos como saneamiento contable o como depuración contable, permanente y sostenible.

Si se refiere a que el saneamiento está relacionado o vinculado con el proceso de depuración, reiteramos que en el desarrollo del Proceso contable debe referirse al proceso de depuración, el cual tanto desde la vigencia del RCP precedente como en la nueva normatividad contable y de desde la expedición de la Resolución 357 de 2008, así como en la Resolución 193 de 2016, en donde se reglamenta el Procedimiento de Control interno contable, se ha venido mencionando la depuración contable permanente y de sostenibilidad, por lo que no es posible señalar que sólo desde el 1° de enero de 2019 está vigente la depuración contable permanente y sostenible.

e. A partir del 1° de enero de 2019 los hechos objeto de saneamiento contable que afecten los estados financieros deben ser con arreglo a lo normado en la Resolución 533 de 2015 y demás normas que la complementen o modifiquen?

f. A los hechos económicos caracterizados en el numeral 3.2.15. qué tratamiento contable se les debe aplicar.

Desde el 1° de enero de 2018 las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP deberán utilizar en la preparación de la información financiera el Marco normativo que les aplique, en este caso el correspondiente a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 y sus modificaciones.

En la depuración de cifras de la contabilidad que adelante la entidad, deberá aplicar las normas relacionadas con los hechos económicos específicos que se pretenden depurar.

g. Se pueden considerar errores de periodos anteriores aquellas cifras y demás datos contenidos en los estados financieros sobre los cuales aún se debe establecer la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio?

La Resolución 533 de 2015, en el artículo 4° señaló el cronograma de aplicación del Marco normativo para las Entidades de Gobierno, el cual fue modificado por la Resolución N° 693 de 2016, en donde se determinó un período de preparación obligatoria correspondiente al período contable de 2017, durante el cual las entidades, en los planes de acción relacionados con la preparación de la información para la implementación del nuevo marco normativo, debían realizar los ajustes y depuraciones necesarias tendientes a que en la determinación de los saldos iniciales, en la fecha de transición, esto es al 1° de enero de 2018, los saldos de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden presentados correspondieran a información cierta, relevante y fidedigna.

De manera que, si la entidad presentó en la información al 1° de enero de 2018 saldos por bienes, derechos u obligaciones no depurados, para realizar los ajustes en los siguientes

períodos aplicará la Norma de Corrección de errores, la cual señala que son errores, las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, en uno o más periodos anteriores, como resultado de no utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

h. Cuando en el renglón 23 establece “que la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error”, deberá entenderse que la entidad identificará la fecha exacta en que ocurrió el error y será en ese preciso momento que efectuará la corrección contable afectando el patrimonio? ¿Es decir, esto implicaría dado el caso en el cual se hubiese aprobado y presentado unos estados financieros, que más adelante por efecto de un error contable de periodos anteriores, deban ser modificados y nuevamente presentados con los cambios que se hayan suscitado?

i. Cuando el renglón 23 establece “se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo”, dado que el cambio normativo para Entidades de Gobierno inició el 1° de enero de 2018, ¿se tendría entonces que el período más antiguo sobre el cual se deberán aplicar las correcciones por error que reexpresarán los saldos iniciales para las Entidades de Gobierno es el 1° de enero de 2018?

De acuerdo con la Norma de Corrección de errores, la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos correspondientes y como contrapartida la cuenta de Utilidades de ejercicios anteriores en razón a que no se afectará el resultado del período.

Esta misma Norma señala que cuando los ajustes se originen en errores de períodos anteriores que sean materiales la entidad, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error hasta el período más antiguo para el que se ha presentado información comparativa, de manera que los estados financieros presenten la información como si no se hubiera cometido nunca el error. Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

j. Al haber reexpresado los estados financieros, producto de la corrección de errores de periodos anteriores, los informes presentados que tienen como sustento los estados financieros transmitidos en periodos anteriores a la CGN podrán ser retransmitidos, o cuál

es procedimiento previsto por la CGN para reportar estas variaciones en periodos subsiguientes?

Como se anotó en el punto anterior, la reexpresión de los estados financieros se efectúa para efectos de presentación y no generará registros en los períodos anteriores, razón por lo cual no se requiere modificación a los reportes presentados a la CGN. Lo anterior implica que en el período en el cual se realice el ajuste en el Estado de cambios en el patrimonio como lo señala la Norma de Presentación de Estados financieros, se presenten los efectos por la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos para cada componente de patrimonio, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

k. Dado que los estados financieros son insumo de información para el ejercicio del control de las finanzas públicas, qué implicaciones a nivel de responsabilidades puede llegar a significar que, una vez presentados los estados financieros ante organismos que ejercen control fiscal, posteriormente estos sean modificados producto de las correcciones de errores de periodos anteriores?

La misión de la CGN esta circunscrita a las funciones que desde la Constitución Política de Colombia en su artículo 354 le ha señalado al Contador General como son las de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, así como lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por lo que excede su competencia funcional señalar responsabilidades administrativas o fiscales que puedan surgir por la presentación de información financiera que no se ajusta a la realidad, lo cual según lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 57 de la Ley 1952 de 2019, “Código General disciplinario”, puede considerarse falta gravísima relacionada con la Hacienda pública, por “ No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.”

l. En los libros de contabilidad deberán quedar registradas las correcciones por errores contables en el período en el que se descubra el error?

La Norma de Corrección de errores dispone que estos se corregirán sean materiales o no, en el período en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos afectados por el error, los cuales no afectarán el resultado del período sino el Patrimonio en la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores.

m. Dentro de las causales de impracticabilidad para hacer reexpresiones se pueden encasillar dificultades a nivel de sistemas de información, dada la visión sistémica de la contabilidad, de ahí que la corrección por error contable se haga en forma prospectiva, es decir en fecha actual?

Las dificultades en los sistemas de información no son causal válida para definir la aplicación o no de las normas contables, pues las entidades deberán adoptar las medidas necesarias para solventar la problemática y definir cuándo un ajuste afecta de manera significativa la información presentada y si como consecuencia de este hecho económico, se justifica o no reexpresar unos estados financieros ya presentados y así garantizar la sostenibilidad de la información financiera de cara al cumplimiento de las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública

CONCEPTO N° 20192000021061 DEL 14-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Detalle de información no requerido en la contabilidad cuando se manejan software especializados por dependencias

Doctor

DANIEL ALFREDO MUÑOZ LÓPEZ

Director de Contraloría Interna

Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo-FONTUR

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001643-2, del 24 de abril de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

1. Indicar si el método electrónico de procesamiento de información (software de nómina) y de registro contable (acumulado por conceptos y no detallado por empleado) descrito, es un método válido y reconocido por la técnica contable.
2. Indicar si es de carácter obligatorio que los libros auxiliares de contabilidad tengan incluido el número de identificación y nombre del beneficiario (para este caso el número de identificación y nombre de cada empleado) teniendo en cuenta que el software especializado para la liquidación de la nómina contiene el detalle de la liquidación de nómina de cada periodo y por cada empleado como soporte del registro contable.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, expedida por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificada por las Resoluciones N° 385 y 625 de 2018, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen.

Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

(...)

4.3.2. Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las Entidades de Gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Cuando una entidad maneja software especializados por áreas, deberá garantizar que estos cumplan los lineamientos establecidos en el marco normativo y los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe estar debidamente reglado en el manual de procesos operativos que acompañan el manual de políticas contables.

Por eficiencia operativa, cuando la entidad maneja software especializados por áreas, como es el caso de la nómina, y allí registra el detalle de la información referente a los hechos económicos de una misma entidad, no se requiere que dicho detalle se incorpore en la contabilidad, siempre que exista la suficiente claridad en la conexión que permita la verificabilidad de la información contable con el sistema de información del área especializada.

Ahora bien, aunque Fiducoldex usa su estructura administrativa para el registro de la información financiera del Patrimonio Autónomo FONTUR, son dos entidades independientes y cada una de estas deberá soportar debidamente, y de forma separada, los hechos económicos registrados en la contabilidad. Como consecuencia de ello, no podría aplicarse los preceptos de complementariedad enunciados en los párrafos anteriores entre los registros contables del Patrimonio Autónomo FONTUR con los sistemas especializados que soportan el proceso contable propio de Fiducoldex, máxime si se advierte que aplican marcos normativos diferentes.

CONCEPTO N° 20192000021311 DEL 16-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Utilización de las subcuentas denominadas "Otros"

Doctora

RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO

Responsable Área de Contabilidad

Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud-IDIPRON

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001819-2, del 08 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

"La Contraloría Distrital, auditoría regular año 2018, nos deja el siguiente hallazgo Administrativo: "...por exceder el tope máximo permitido para manejo de las subcuentas denominados "Otros" incluyendo la siguiente observación: "A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente", relacionando las cuentas que se mencionan a continuación:

CUENTA	NOMBRE	CONCEPTO
138490	Otras cuentas por cobrar	Incluye deudores por incapacidades laborales, generales, saldos por cobrar a las EPS y sanciones.
151490	Otros Materiales y Suministros	Corresponde a los bienes devolutivos adquiridos que por su materialidad no ingresan al almacén como propiedad, planta y equipo y están pendiente de ser entregados para el uso y de los cuales se realiza un control administrativo, la cual es utilizada por lineamientos de la SHD.
166590	Otros Muebles, Enseres y Equipo de Oficina	Registra el grupo de bienes devolutivos en servicio que no están contemplados en las otras

CUENTA	NOMBRE	CONCEPTO
		agrupaciones y/o cuentas como: Líneas de vida para mantenimiento de los techos, carpas.
243690	Otras retenciones	Cuenta determinada por los Entes de Control para el manejo de los descuentos de estampillas.
314590	Otros Impactos por Transición	Cuentas establecidas por los Entes de Control en la cuenta de Patrimonio para el registro de los Impactos de Transición (bienes recibidos en comodato).
439090	Otros Servicios	Otros Servicios. Ingresos por servicios de baños públicos.
480290	Otros Ingresos Financieros	Otros ingresos financieros: Intereses recibidos de recursos entregados en garantías. En el 2019, esta cuenta no se requiere ya que todos los ingresos financieros deben ser girados a la Tesorería Distrital.
480890	Otros Ingresos Extraordinarios	Otros ingresos extraordinarios. Se registran los ajustes al peso, ventas por martillo y (sic) ingresos saldos estímulos de corresponsabilidad.
511190	Otros Gastos Generales	Gastos bancarios, ajuste al peso, capacitación beneficiario, pago de corresponsabilidad jóvenes.
510795	Otras Prestaciones Sociales	Cuenta estipulada por lo entes de control para el registro de la bonificación por servicios. Esta no hace parte de la cuenta "otros"
589090	Otros Gastos Diversos	Corresponde a la devolución de recursos recibidos en periodos anteriores en ejecución de convenio interadministrativo y en la liquidación resultado saldo a favor de la otra entidad.
819090	Otros activos contingentes	Otros Activos Contingentes: Corresponde a multas impuestas por la Entidad a terceros y que no se ha establecido la probabilidad del pago.

Teniendo en cuenta lo anterior, y para cumplir con el plan de mejoramiento sobre esta observación, en forma comedida solicitamos su apoyo y colaboración para que no indiquen si debemos reclasificar estas subcuentas y a cuál, o nos den a conocer bajo que normatividad podemos continuar utilizándolas, y continuar con la aclaración en las Notas a los Estados Financieros".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalando lo siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de

productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas”.

Por su parte, la CGN mediante Concepto N° 20182000023451, emitido el 05 de abril de 2018 y dirigido a la doctora Bertha Lucía Gómez, profesional en Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES, sobre el registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, estableció:

“(…) Para el registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, se debe utilizar con el nuevo catálogo general de cuentas la subcuenta 240722-Estampillas, de conformidad con lo determinado en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 598 de 2017.

En el momento en que el Instituto Distrital de las Artes realice el giro de las Estampillas descontadas a los contratistas, al Distrito Capital de Bogotá el cual actúa como sujeto activo, deberá reconocer un débito en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

La Resolución N° 585 de 2018 emitida por la CGN, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, eliminó la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y establece:

“ARTÍCULO 6º. Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Sobre el tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de contrato de comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000023571, el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, en donde establece:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes,

el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.”

CONCLUSIONES

Con relación a la utilización de las subcuentas “otros”, esta clasificación es pertinente siempre y cuando no exista en el catálogo otra subcuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar. En estos casos, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión de la misma.

Ahora bien, la entidad deberá realizar un análisis sobre cada ítem acorde a la especificidad de cada operación y aplicar lo dispuesto en el marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que hacen parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, y el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Así las cosas, se ha observado que de las situaciones planteadas, algunas de ellas presentan errores en el reconocimiento y clasificación de la partida, por tanto se recomienda tener en cuenta lo siguiente:

a. Bienes devolutivos adquiridos reconocidos como Inventarios.

Cuando un bien, por sus características, cumple los requisitos para ser reconocido como propiedad, planta y equipo deberá ser registrado en la subcuenta y cuenta que corresponda de esta clasificación. Ahora, si por política contable se ha definido que los bienes que no sean materiales no podrán incorporarse dentro de la situación financiera, entonces, dichos bienes se registrarán directamente al gasto y podrá efectuarse control administrativo mediante registro en cuentas de orden deudoras, pero en ningún caso, se deberán clasificar como inventario.

Se reconocerán bienes como inventario cuando la intención de la entidad sea comercializarlos en el curso normal de la operación, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarlos o consumirlos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

b. Registro contable de las estampillas

El registro contable de las estampillas distritales que la entidad retiene a los contratistas se reconocerá en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, de acuerdo al Concepto N° 20182000023451, emitido por la CGN el 05 de abril de 2018 y dirigido a la doctora Bertha Lucía Gómez, profesional en Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES, citado en las consideraciones.

c. Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato.

El reconocimiento contable de los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato se realizará atendiendo la realidad económica de la entrega y los lineamientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, tal como se plantea en el Concepto N° 20162000023571, emitido por la CGN el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se adjunta a esta comunicación.

d. Gastos bancarios

Para el reconocimiento de los gastos bancarios, la entidad deberá tener en cuenta la naturaleza de cada uno de los descuentos realizados por la entidad financiera, para efectos de la clasificación que corresponda dentro del gasto. Por ejemplo, las comisiones se registran en la subcuenta 580240-Comisiones servicios financieros, de la cuenta 5802-COMISIONES.

e. Bonificación por servicios

Las bonificaciones por servicios no hacen parte de las prestaciones sociales, si surgen de la vinculación laboral de un empleado, el registro contable deberá efectuarse en la subcuenta 510119-Bonificaciones, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o en la subcuenta 520218-Bonificaciones, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda.

Por consiguiente, para cada uno de los conceptos planteados en su consulta se debe atender el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, el cual establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal. En esta regulación no se ha establecido el límite del 5% para las subcuentas otros; en caso de presentarse registros representativos en alguna de ellas, la Entidad deberá utilizar auxiliares o la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica, para su identificación independiente y hacer las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20192000023311 DEL 04-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Documentos soporte en pagos realizados en desarrollo de un contrato de interventoría.

Doctora
 DIANA YANETH MURILLO OLIVAR
 Profesional Universitario
 Contraloría Departamental del Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001902-2 del 15 de mayo de 2019, mediante la cual consulta:

1. Un registro contable se puede realizar sin los debidos soportes en determinada fecha y expedir una certificación de la prestación del servicio 18 meses después? Qué registros contables deben realizar y qué documentos soportes se exigen a una firma interventora que coloca a disposición un vehículo de su propiedad para ejecutar el contrato de interventoría?
2. ¿En un contrato de interventoría un empleado que cuenta con contrato individual de trabajo que se encuentra disfrutando de su periodo vacacional y se registra pago por nómina de 7 días correspondientes a los días de vacaciones, contablemente que norma se viola y qué sanción se aplica?

A la solicitud se anexa el contrato de interventora celebrado entre el Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué y la firma Constructora A&C Constructora S.A., N° 87 del 18 de marzo de 2015 el cual señala:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.- contratar INTERVENTORIA TECNICA, ADMINISTRATIVA y FINANCIERA AL CONTRATO PARA LA AMPLIACIÓN, ADECUACIÓN Y/O REMODELACIÓN DEL ESTADIO MANUEL MURILLO TORO DE LA CIUDAD DE IBAGUE PARA LOS XX JUEGOS DEPORTIVOS NACIONALES Y IV PARANACIONALES 2015, lo anterior conforme a los diseños y especificaciones técnicas que hacen parte integral del presente contrato y de conformidad al cuadro de actividades, cantidades y precios, presentados al IMDRI por el oferente en su propuesta del contrato objeto de esta interventoría.

CLÁUSULA SEGUNDA: NATURALEZA DEL CONTRATO.-De conformidad con el objeto contractual, el presente Contrato es de INTERVENTORIA y por tal motivo se le aplicarán todas las disposiciones que sean de su esencia y de su naturaleza, siempre y cuando no contravengan lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, ley 1150 de 2007, Decreto 1510 de 2013 y ley 1474 de 2011 y sus Decretos Reglamentarios. (...)

CLÁUSULA CUARTA: VALOR DEL CONTRATO.- es la suma de SEISCIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y CUATRO PESOS (\$646.145.984.00) MCTE y comprenderá el pago de todos los costos derivados de la ejecución del contrato, incluidas horas extras, nocturnas, dominicales y festivos en que deban ejecutarse las labores de la Interventoría, el efectivo cumplimiento del objeto pactado en los plazos perentoriamente fijados por EL IMDRI, así como los trabajos adicionales necesarios para la recuperación de eventuales suspensiones del contrato de obra. PARAGRAFO PRIMERO: El valor del contrato incluye todos los costos inherentes a la ejecución del objeto contractual y la obligación de mantener durante la ejecución de la interventoría y hasta la entrega total de las obras a satisfacción del Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué-IMDRI todo el personal idóneo y calificado de directivos, profesionales, técnicos, administrativos que se requieran. (...)

CLAUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO. El valor del contrato será pagado por el IMDRI al proponente seleccionado, a través de la Secretaría de Hacienda Municipal de Ibagué, (...) COSTOS FIJOS MENSUALES: Corresponderá al CINCUENTA POR CIENTO (50%) del valor total del contrato de Interventoría, y se cancelará en pagos mensuales vencidos de igual valor, en un número de cuotas igual al número de meses del plazo del contrato (8), las cuales se realizarán con la entrega y recibo a satisfacción del informe de las actividades desarrolladas del mes correspondiente, conforme a lo previsto en las obligaciones respecto del contrato de Interventoría. COSTOS VARIABLES POR AVANCE DE OBRA: Corresponderá al VEINTE POR CIENTO (20%) del valor total del contrato de Interventoría y se pagará mensualmente según el avance de las obras. El avance del contrato de obra será verificado con las respectivas actas parciales de obra. **LIQUIDACIÓN:** (...) PARAGRAFO TERCERO: Los desembolsos estarán sujetos al Programa Anual mensualizado de Caja-P.A.C. del IMDRI, sin generar intereses moratorias. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA.-(...) PARAGRAFO PRIMERO: El interventor dentro de los primeros ocho (8) días deberá realizar el informe técnico preliminar del estado del proyecto. Así mismo deberá elaborar y radicar los documentos requeridos para la liquidación del contrato de obra. (...)

CLÁUSULA NOVENA: OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. A). El Contratista deberá de realizar: A) FUNCIONES TÉCNICAS: 1) Efectuar y cumplir con la Interventoría

correspondiente al contrato de AMPLIACIÓN, ADECUACIÓN Y/O REMODELACIÓN DEL ESTADIO MANUEL MURILLO TORO DE LA CIUDAD DE IBAGUE PARA LOS XX JUEGOS DEPORTIVOS NACIONALES Y IV PARANACIONALES 2015, en el cual deberá inspeccionar, vigilar, controlar y aprobar los diversos trabajos que se realicen en la ejecución del mismo, para lo cual deberá de tener en cuenta las obligaciones previstas en el Contrato de Obra en los términos de la propuesta y presentada por el IMDRI, como se describe a continuación: (...) PARÁGRAFO QUINTO: (...) 10) Suministrar el personal idóneo para la ejecución del objeto contractual., 11) Utilizar el personal mínimo requerido, en los términos de referencia para la Interventoría, para lo cual la Interventoría deberá de presentar a la suscripción del acta de inicio copia de las Hojas de Vida al Supervisor de IMDRI con el fin de que sean validadas. En el evento de que el Contratista no presente los soportes del personal antes indicado, en el plazo señalado, se procederá a la aplicación de las sanciones contractuales correspondientes. Igualmente, la Interventoría deberá de adelantar esta actividad con el Contratista de obra antes de la suscripción del Acta de Inicio. Labor que deberá de verificar de manera permanente a fin de evitar que el personal originalmente presentado y aprobado sea reemplazado sin autorización previa. (...) 12) Además del personal mínimo exigido, la Interventoría deberá contar con los profesionales o técnicos que se requieran para cumplir cabalmente el contrato, tanto en su plazo como en calidad. Al personal mínimo exigido de conformidad con los pliegos de condiciones será al que se le asigne única y exclusivamente las labores directas de la ejecución del contrato. 13) Todos los profesionales deben contar con matrícula o tarjeta profesional vigente y no se podrán presentar dentro del personal requerido a quienes se encuentren comprometidos hasta el 100% de tiempo de dedicación en otros contratos en ejecución. 14) El personal presentado en la propuesta de Interventoría no podrá ser cambiado, salvo por autorización expresa y escrita del Gerente del IMDRI a través de Acto Administrativo, para lo cual se deberá efectuar solicitud por escrita presentando la documentación pertinente, de lo cual deberá informar oportunamente al Supervisor del IMDRI. En todo caso el profesional que lo reemplazará deberá ser de las mismas o mejores calidades que el propuesto en el proceso de selección. (...)"

CONSIDERACIONES

"La Ley 298 de 1996, mediante la cual se crea la Contaduría General de la Nación, señala en el Artículo 4º. *Funciones de la Contaduría General de la Nación*. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)"

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece en su numeral 4.1 relativo a los soportes contables:

“4.1. Soportes de contabilidad Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos. Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.” (...) Subrayado fuera de texto

CONCLUSIONES

De acuerdo con el contrato 087 de 2015, celebrado entre el Interventor y el Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué-IMDRI, allegado con la solicitud, el párrafo primero de la Cláusula Cuarta, el valor del contrato hace mención a los costos inherentes a la ejecución del objeto contractual y a la obligación de mantener durante la ejecución de la interventoría y hasta la entrega total de las obras a satisfacción al IMDRI el personal idóneo y calificado de directivos, profesionales, técnicos, administrativos, además de hacer mención a que para cada desembolso se radicará la respectiva factura o su documento equivalente junto con los soportes debidamente diligenciados, para su verificación y aprobación.

Según lo anotado, en relación con las preguntas presentadas:

Pregunta 1. ¿Un registro contable se puede realizar sin los debidos soportes en determinada fecha y expedir una certificación de la prestación del servicio 18 meses después? Qué registros contables deben realizar y qué documentos soportes se exigen a una firma interventora que coloca a disposición un vehículo de su propiedad para ejecutar el contrato de interventoría?

De conformidad la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, todo registro contable requiera de la existencia previa de los soportes contables. Según las especificaciones del contrato, la entidad debió verificar y aprobar los documentos soporte para la cancelación de las facturas.

Ahora bien, dado que el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la idoneidad de los soportes presentados por los servicios prestados en desarrollo de la interventora y si estos cumplen las condiciones requeridas para su validez.

En relación con la presentación y revelación contable, en el evento que el IMDRI aún no hubiera cancelado la factura, deberá tener registrado el pasivo por el saldo pendiente de pago al interventor.

Pregunta 2. ¿En un contrato de interventoría un empleado que cuenta con contrato individual de trabajo que se encuentra disfrutando de su periodo vacacional y se registra pago por nómina de 7 días correspondientes a los días de vacaciones, contablemente que norma se viola y qué sanción se aplica?

Dado que no resulta claro el contexto del objeto de su consulta, y que no fue posible contar con su asistencia a la reunión a que se le citó, para contextualizar apropiadamente el tema, este Despacho se abstiene de pronunciarse.

CONCEPTO No. 20192000024751 DEL 12-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016.

Doctora
ANGÉLICA MARÍA CASTRO ACOSTA
Jefe Oficina Asesora Evaluación Interna
Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas-Sinchi
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001868-2, el día 13 de mayo de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Debido a que el Modelo Estándar de Control Interno-MECI incorporado en el capítulo 6 del título 21 del Decreto 1083 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública” y desarrollado como MECI:2014 fue derogado por el artículo 5 del Decreto 1499 de 2017 “ Por medio del cual se modifica el Decreto 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015”.

En este último instrumento en su artículo 2 se sustituye el Título 23 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1083 de 2015, y se establece un nuevo texto del artículo 2.2.23.2. Actualización del Modelo Estándar de Control Interno en el cual se prevé “la actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano-MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión- MIPG, el cual será de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades y organismos a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 87 de 1993. Parágrafo. La Función Pública, previa aprobación del Consejo Asesor de Gobierno Nacional en materia de Control Interno, podrá actualizar y modificar los lineamientos para la implementación del MECI.”

Ahora cuando Función Pública promulga el nuevo Manual Operativo del MIPG incluye una dimensión denominada Control Interno fundamentada en cinco componentes tomando como referencia el Modelo COSO y, bajo un esquema de asignación de responsabilidades para la gestión del riesgo y control (Tres Líneas de Defensa).

Revisadas la reglamentación expedida por la Contaduría en sus documentos: “Procedimiento de Control Interno Contable” y “Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable” no se tiene previsión alguna sobre la más reciente modificación sufrida por el MECI, sino que se siguen refiriendo a las versiones previas de MECI:2005 y MECI:2014. Eso me genera duda de si debemos hacer los seguimientos de responsabilidad de las Oficinas de Control Interno frente a la verificación y seguimiento al Control Interno Contable institucional con base en los dos documentos mencionados o se debe esperar un nuevo documento de la Contaduría.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibidem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

Respecto a los dos procedimientos de control interno referidos en su consulta, es menester aclarar que el único procedimiento que sobre el particular se encuentra vigente es el anexo a la Resolución 193 de 2016, que corresponde al “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.”

En dicho Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, se define el control interno contable de la siguiente manera: “Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características

fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.”

Los artículos 2.2.23.1, 2.2.23.2 del Decreto 1083 de 2015, establecen respecto del Modelo Estándar de Control Interno:

ARTÍCULO 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG, a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno-MECI.

ARTÍCULO 2.2.23.2 Actualización del Modelo Estándar de Control Interno. La actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG, el cual será de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades y organismos a que hace referencia el artículo 5º de la Ley 87 de 1993.

PARÁGRAFO. La Función Pública, previa aprobación del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno, podrá actualizar y modificar los lineamientos para la implementación del MECI.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el procedimiento sobre control interno que se encuentra vigente es el anexo a la Resolución 193 de 2016, que corresponde al “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.”

Tal y como lo menciona en su consulta, el Modelo Estándar de Control Interno-MECI incorporado en el capítulo 6 del título 21 del Decreto 1083 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública” cuyo texto compilado correspondía al del Decreto 943 de 2014, fue derogado.

Dicha derogatoria no conlleva a que el procedimiento sobre control interno contable que debe ser aplicado por las entidades públicas, esto es, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, haya perdido su vigencia, pues su texto normativo continua vigente a la luz de lo estipulado en la Ley 87 de 1993, y especialmente en la Ley 298 de 1996, que señala que corresponde a esta entidad, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno contable.

En razón a lo anterior, al remitirse al procedimiento referido, se debe hacer la interpretación de que, si bien las alusiones al Decreto 943 de 2014 continúan estando plasmadas en el documento, este decreto fue derogado por motivo de la compilación, y posteriormente, el articulado que correspondía a dicho decreto compilado en el Decreto 1083 de 2015 también fue derogado. Por lo cual, se tendrán que remitir a la normativa vigente del Decreto 1083 de 2015 que estipula que la actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano-MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG.

CONCEPTO No. 20192000025961 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor
 CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA
 Coordinador Gestión Financiera
 Superintendencia de Subsidio Familiar
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001926-2 del 17 de mayo de 2019, mediante la cual solicita alcance al concepto 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, una vez aplicado dicho concepto, se presentaron las siguientes situaciones:

“Considerando los registros contables automáticos que realiza el aplicativo SIIF Nación cuando se realiza la devolución, los cuales son los siguientes:

Registro cuando se crea el Acreedor de Ingresos:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
5893	DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES	3.778.428.235,12	
589301001	Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios		3.778.428.235,12
249040	Saldos a favor de beneficiarios		
249040001	Saldos a favor de beneficiarios		

Registro del pago de la devolución:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
249040	Saldos a favor de beneficiarios	3.778.428.235	3.778.428.235
249040001	Saldos a favor de beneficiarios		
4720	OPERACIONES DE ENLACE		
472081	Devoluciones de ingreso		

Considerando que al realizar el proceso de devolución por el Módulo de Ingresos del aplicativo SIIF Nación, éste crea y cancela el pasivo por “Saldos a favor de beneficiarios”, y que inicialmente se reconoció un pasivo por comprobante manual aplicando el concepto en mención.

Por lo anteriormente expuesto es necesario solicitar ampliación del concepto referenciado a la Contaduría General de la Nación, referente al registro contable que debe realizar la Superintendencia para cancelar el asiento inicialmente realizado para el reconocimiento de las devoluciones correspondientes a las vigencias del 2015 al 2017, así mismo indicar cuál es el registro contable para cancelar lo reconocido como devolución por los recursos de la vigencia 2018 y años siguientes”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

“(…)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES señalan:

“DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Inicialmente, se reitera el procedimiento contable establecido para las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados, establecido en el concepto 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019, por lo que la Superintendencia de Subsidio Familiar (SSF) mantendrá los registros realizados inicialmente en cumplimiento de dicho concepto.

Por lo anterior, la SSF deberá realizar las correcciones pertinentes sobre los registros contables automáticos del sistema, reversando los saldos de las subcuentas que correspondan de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios.

CONCEPTO No. 20192000026741 DEL 25-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Clasificación de las partidas de pasivo en corrientes y no corrientes.

Señor
EDGAR A. PEÑA CALDERÓN

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002140-2, el día 05 de junio de 2019, en la cual señala:

“Me llama la atención que los PUCS del sector gobierno publicado por la CGN clasifica los endeudamientos financieros a corte y largo plazo en el pasivo corriente (cta 23)

Esto hace difícil presentar un ESTADO DE SITUACION FINANCIERA, ante la dificultad de mostrar los pasivos corrientes y no corrientes separadamente, afectando de paso el cálculo de razones financieras. Da la impresión que sólo se está pensando en el informe del CHIP de saldos y movimientos.

Me pregunto por qué no se utiliza la estructuración normal de presentar PASIVOS CORRIENTES Y NO CORRIENTES DE MANERA SEPARADA? Es decir presentar por grado de liquidez como lo sugiere la norma internacional?

Increíblemente los pasivos a largo plazo se presentan primero que los de corto plazo”
Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características

fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

"1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. (...)

1.3.2. Estado de situación financiera (...)

10. La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la entidad.

11. La entidad podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- a) la naturaleza y la liquidez de los activos; y
- b) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos. (...)

1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

13. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.
(...)

1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

18. La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

19. En todos los casos, la entidad clasificará los pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

“23-PRÉSTAMOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la entidad e incluye las

operaciones de la Nación a corto plazo, tales como los créditos transitorios, de tesorería, entre otros. (...)

2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)

2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo inferior o igual a un año. (...)

2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, el reconocimiento de los endeudamientos financieros se hará conforme a la Norma del Capítulo II. Pasivos, a la que corresponda el hecho económico según el tipo de obligación, en tanto que la presentación de estas partidas en los estados financieros, obedecerá a lo indicado en la Norma de presentación de estados financieros en cuanto a la clasificación y presentación de las partidas en corrientes o no corrientes.

El párrafo 10 de la Norma de presentación de estados financieros permite a la entidad definir criterios para la presentación de partidas, entre ellos el grado de liquidez.

CONCEPTO No. 20192300021481 DEL 11-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a zonas francas. El riesgo jurídico que puede presentarse al tener registrado un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles como concesión.

Doctor
DAVID MONTIEN NUÑEZ
Profesional especializado
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo-MINCIT
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001115-2, del día 12 de marzo de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“Por medio de la presente adjuntamos contratos de arrendamiento de las 4 zonas francas de Mincit entregado bajo contratos de arrendamiento, pero según análisis realizado en mesa de trabajo con la Contaduría General de la Nación se concluyó para su tratamiento contable que en esencia son contratos de concesión; por lo cual a 31 de diciembre de 2018 quedaron registrados como tal.

Realizado la presentación al Comité de Sostenibilidad Contable, el secretario general del Ministerio manifestó sus preocupaciones, pues actualmente estas zonas francas están en proceso de negociación para ser vendidas y desea aclarar que el hecho de tenerlas registradas como concesión no constituya un riesgo, pues considera que el hecho de tenerlas como concesión podría constituirse como una prueba para que el demandante sustente que es un acuerdo de concesión y no un arrendamiento. (...)”

El día 29 de mayo de 2019 se realizó mesa de trabajo en las instalaciones de la CGN con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en la cual la entidad precisó que la explotación de los bienes inmuebles es un negocio propio del arrendatario a su cuenta y riesgo, que el Ministerio no controla o regula los servicios que debe proporcionar el usuario operador con el activo arrendado, los destinatarios o el precio de los mismos, que las zonas francas

pueden ser declaradas tanto en terrenos de propiedad del Estado, de privados o una conjugación de ambos y que la explotación de las zonas francas no está en cabeza del Estado, sino que corresponde a particulares.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 1973. Definición de arrendamiento, del Título XXVI del Código Civil define arrendamiento como “... un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, mediante el cual define contratos de concesión en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:

(...)

4o. Contrato de Concesión.

Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.” (Subrayado fuera de texto)

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en la Sentencia 14390 del 18 de marzo de 2010, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, manifestó:

“(...) CONTRATO DE ARRENDAMIENTO-Características

De acuerdo con tal definición, puede afirmarse que son características del contrato de arrendamiento su bilateralidad, comoquiera que se celebra entre dos sujetos de derecho entre los cuales surgen obligaciones recíprocas que se sirven mutuamente de fundamento: las del arrendador consisten en entregar al arrendatario la cosa arrendada y en procurarle al arrendatario el uso y goce de la misma, mientras que las de éste consisten básicamente en conservar la cosa en el estado en el cual la recibió, pagar los cánones pactados y restituir el objeto material del contrato al término del mismo; su onerosidad, dado que el precio es uno de sus elementos esenciales y en cuya ausencia el contrato se torna en comodato; su conmutatividad, toda vez que las prestaciones a cargo de cada una de las partes se toma como equivalente de las asumidas por la otra y, finalmente, su carácter de tracto sucesivo, en la medida en que las obligaciones surgidas del contrato no pueden cumplirse instantáneamente sino que conllevan cierta duración en el tiempo. El análisis de su regulación legal, como lo ha sostenido esta Sala, permite inferir que son elementos esenciales de esta modalidad contractual, los siguientes: (i) el otorgamiento del goce o uso de un bien; (ii) el precio que se paga por el uso o goce del bien y (iii) el consentimiento de las partes. (...)

CONTRATO DE CONCESION-Noción

En otras palabras y como en precedente ocasión lo ha expresado la Sala, por virtud de la concesión una entidad de derecho público, llamada concedente, entrega a una persona natural o jurídica, llamada concesionario, el cumplimiento de uno de los siguientes objetivos: prestación de un servicio público, o la construcción de una obra pública, o la explotación de un bien estatal; en la doctrina, asimismo, se han formulado multiplicidad de conceptualizaciones respecto del tipo contractual en comento; entre ellas puede hacerse alusión a la que ofrece Gastón Jèze, para quien “por el contrato de concesión de un servicio público, el concesionario se compromete a hacer funcionar este servicio en la forma establecida por la administración en el acto de concesión”. Prácticamente todas las definiciones hacen referencia al menos a dos elementos como integrantes del tipo contractual que nos ocupa: de un lado, la existencia de un régimen legal en sentido amplio que de manera previa regula el funcionamiento del servicio concesionado, régimen que puede ser delineado, alterado o definido por la administración y, de otro, las condiciones en las cuales esta última conviene con el particular la prestación del servicio, la construcción, el mantenimiento, la explotación de la obra, etcétera; en otros términos, se trata de una modalidad contractual. Esta Corporación se ha ocupado, en multiplicidad de ocasiones, de señalar cuáles son las principales características del contrato de concesión y, en tal sentido, ha indicado que las mismas son: (i) su celebración por parte de una entidad estatal, que actúa con el carácter de concedente y por una persona natural o jurídica que

toma el nombre de concesionario (ii) es el concesionario quien asume los riesgos derivados de la explotación o de la prestación del servicio público, a quien le corresponde participar, por ende, en las utilidades y pérdidas a las que hubiere lugar; (iii) hay siempre lugar a una remuneración o contraprestación, la cual se pacta, de diversas maneras, en favor de quien construye la obra o asume la prestación del servicio público; de forma más esquemática, se ha efectuado la siguiente caracterización del tipo contractual en comento, con base en la definición del mismo contenida en el antes citado artículo 32-4 de la Ley 80. (...)

ENTIDAD CONCEDENTE-Facultades de dirección, vigilancia y control respecto del concesionario

Por cuanto atañe a (ii) la especialidad de las facultades de dirección, vigilancia y control que ejerce la entidad concedente respecto del concesionario, en relación con el alcance de esas mismas facultades tratándose de otros tipos contractuales, la Sala ha señalado que las características de estos contratos, que de suyo implican una delegación de las facultades de la Administración Pública al concesionario -concesión de servicio público- y el otorgamiento de derechos y prerrogativas respecto del uso de bienes públicos -concesión de bien público-, hacen que las facultades administrativas de dirección y control del contrato no sean simplemente las mismas que se ejercen en los demás contratos estatales sino que, tratándose del de concesión, “el especial interés público que involucran, el control del Estado sobre la actividad del concesionario se acrecienta e intensifica no sólo para saber si el contratista cumple, sino también para establecer si puede cumplir mejor, en condiciones de mejoramiento de cantidad, calidad y precio del servicio para los usuarios, en cuyo beneficio se otorga la concesión...”.(...)” (Subrayado fuera de texto)

Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 5. Principios de Contabilidad Pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incluye el principio de Esencia sobre forma, el cual es definido así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 del numeral 16. Arrendamientos del Capítulo I. Activos del documento Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 del numeral 1. Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Capítulo V. Otras Normas del documento Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el

plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, la esencia sobre forma como principio de la contabilidad pública estipula que los hechos económicos se deben reconocer atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

En este sentido, respecto a lo aseverado en su consulta sobre el riesgo jurídico que puede presentarse al tener registrado un contrato de acuerdo a una norma contable que dista de la denominación utilizada en el instrumento jurídico, es menester precisar que el reconocimiento contable de un hecho económico es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si derivado de la esencia económica el tratamiento contable que se le debe dar a un instrumento jurídico no corresponde a su forma legal, esto no influye, modifica o muta ni el instrumento jurídico, ni su esencia legal, pues un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Para efecto de ejemplificar lo antes mencionado, la definición de activo contenida en el Marco Conceptual, contempla el control como principal criterio de reconocimiento contable, el cual se define como la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, por lo cual para evaluar si existe o no control, la titularidad jurídica del recurso no es esencial para efectos de determinar su existencia. Esto quiere decir que, aunque una entidad no ostente la titularidad de un recurso, podría reflejar en sus estados financieros el activo cuando este cumpla los criterios para su reconocimiento y este hecho, no conlleva a que se mute o varíe la titularidad jurídica que ostenta la entidad dueña del bien.

En síntesis, el reconocimiento contable de los hechos económicos debe atender a su esencia económica sin que esto pueda dar lugar a interpretar que se esté transformando la situación, operación, acto o transacción, y mucho menos que se esté creando un hecho económico nuevo.

Ahora bien, para el caso particular consultado, en atención a que del análisis de los instrumentos jurídicos anexos a la consulta y del contexto planteado en la mesa del trabajo del día 29 de mayo de 2019, se desprende que el Ministerio cede el aprovechamiento económico de los activos mencionados al usuario operador para que este los use por su cuenta y riesgo en el marco de las actividades propias o complementarias de las zonas francas a cambio de una contraprestación, con base al principio de esencia sobre forma y considerando que a través de los contratos se cede el derecho a utilizar los activos durante un periodo determinado inferior a su vida económica, se concluye que corresponde a un acuerdo de arrendamiento operativo.

Aunado a lo anterior, se determina que su tratamiento contable no corresponde al de la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva del Concedente, dado que no se desprende que haya una realidad económica subyacente diferente a la de los contratos de arrendamiento, teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, que el Ministerio en su calidad de arrendador no controla o regula los servicios que debe proporcionar el arrendatario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos, sino que su injerencia se circunscribe o supedita exclusivamente a las propias del contrato de arrendamiento celebrado, entre las que se destaca las relacionadas con las mejoras, mantenimiento y conservación de los bienes.

Lo anterior no debe confundirse con las funciones del Ministerio atinentes a fijar las políticas relacionadas con la existencia y funcionamiento de las zonas francas en general, si se advierte que estas pueden ser declaradas tanto en terrenos de propiedad del Estado, de privados o una conjugación de ambos; y para el caso específico, debe atenderse a la coyuntura mediante la cual el Ministerio como propietario entrega contractualmente unos bienes inmuebles para que terceros lo exploten por su propia cuenta y riesgo, propiedad que bien podría pertenecer a un tercero, sin detrimento de la tipificación de la zona franca.

Ahora bien, una vez determinado el tratamiento contable que se debe aplicar a los contratos de arrendamiento objeto de la consulta, se presenta la siguiente situación:

Dentro de los contratos de arrendamiento se contempla un plan de inversión que debe ejecutar el arrendatario para la construcción y mejoramiento de los bienes dados en arrendamiento, con previa aprobación anual por parte del Ministerio. Teniendo en cuenta que en los contratos de arrendamientos adjuntos a la consulta, las nuevas construcciones y mejoras que se practiquen a los bienes existentes quedará a favor del Ministerio y que se evidencia que en las cláusulas no se establece claramente si las adiciones, mejoras o nuevas construcciones producto de la ejecución del plan de inversión hacen parte o no de la contraprestación por arrendamiento, es menester que el Ministerio determine en cuál de los siguientes escenarios están enmarcados los contratos:

1. Cuando la contraprestación al Ministerio se compone tanto de una entrega de efectivo como un pago en especie representado en la ejecución de un plan de inversión para la construcción y mejoramiento de los bienes dados en arrendamiento, la contrapartida para incorporar dichas adiciones, mejoras y nuevas construcciones corresponderá a un ingreso de transacciones con contraprestación por concepto de arrendamiento operativo.
2. Cuando la contraprestación al Ministerio se compone únicamente de la entrega de efectivo, sea fija o variable, el plan de inversión para las adiciones, mejoras y nuevas construcciones se reconocerán contra un ingreso de transacciones sin contraprestación.

Para cualquiera de los dos escenarios las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo entregada en arrendamiento operativo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación, cuando correspondan a erogaciones para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Adicionalmente, las nuevas construcciones que representen para el Ministerio un nuevo bien se deben reconocer como propiedad, planta y equipo, si del análisis efectuado se desprende que cumple la definición de activo del Marco Conceptual, es decir, desde el momento en que se constituyen en recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

CONCEPTO No. 20192000028231 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencia en la formulación de políticas contables y operativas de la Contraloría Departamental. Conservación de los libros de contabilidad en medio digital.

Doctor

LUIS FERNANDO ZULUAGA GIRALDO

Subdirector Administrativo para los Recursos Financieros

Contraloría Departamental del Valle del Cauca

Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002207-2, del 11 de junio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. La Gobernación del Valle del Cauca, estableció el Manual de Políticas Contables bajo el nuevo marco normativo el cual fue aprobado el 30 de septiembre de 2017. Por su parte, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca, entidad que funciona como agregado contable y presupuestal a la Gobernación del Valle del Cauca formuló las Políticas operativas contables bajo el nuevo marco normativo para entidades del Gobierno mediante Resolución 024 de diciembre 11 de 2017.

Las preguntas son las siguientes:

¿Está acorde a los lineamientos establecidos, la formulación de las Políticas operativas contables bajo el nuevo marco normativo de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca como ente agregado contable y presupuestal a la Gobernación del Valle del Cauca?

¿Existe alguna normativa o conceptos al respecto? (...)

2. En la actualidad la Contraloría Departamental del Valle del Cauca conserva de manera física los libros oficiales de contabilidad correspondientes al libro diario y libro mayor de acuerdo a lo contenido en la Resolución 354 de 2007, numeral 9.2.3. párrafo 345 y 346 del Régimen de Contabilidad Pública.

La pregunta es la siguiente:

Conforme lo establece la Resolución 354 de 2007, numeral 9.2.3. párrafo 349 del Régimen de Contabilidad Pública, puntualmente en los libros de contabilidad virtuales, ¿existe alguna reglamentación, concepto o doctrina de la forma en cómo se deben conservar los libros de manera virtual?”

CONSIDERACIONES

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, modificada por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

Mediante Resolución N° 193 de 2016, la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, el cual constituye un instrumento para orientar a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública. En el numeral 2.1. y 3.2. del anexo a la citada resolución, se dispone lo siguiente:

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados

financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades. (...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de

expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo. (...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)

3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

"3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares. (...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al

reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a

disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Ley 594 de 2000 “Por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se resuelve su consulta como sigue:

1. Formulación de políticas contables y operativas de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca

El procedimiento establecido mediante el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, considerando su naturaleza y particularidades, guardando coherencia con las políticas generales definidas en el Régimen de Contabilidad Pública. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de cada entidad contable pública.

Para el caso de las entidades territoriales, de acuerdo a su organización y ejecución del proceso contable, podrán adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de información contable sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa. Por tanto, la entidad deberá definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tenga injerencia en el proceso contable.

De conformidad con lo anterior, si la Contraloría Departamental ha sido integrada como unidad contable dependiente del Departamento, entonces deberá implementar el manual de políticas contables emitido por este. Si por el contrario, la Contraloría no hace parte de la estructura administrativa del Departamento deberá elaborar y emitir su propio manual.

Por su parte, entendiendo que las políticas operativas describen las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades, es decir describen los procedimientos administrativos y contables para facilitar la ejecución del proceso contable, al mismo tiempo que asigna las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, es competencia de la Contraloría Departamental la elaboración y fijación de su propio manual de políticas operativas.

2. Libros de contabilidad virtuales

Sobre el sistema documental contable, la CGN incorporó la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue actualizada por la Resolución N° 625 de 2018. En el numeral cinco de esta norma se establecen los lineamientos sobre la conservación de los documentos contables.

Por lo tanto, los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la entidad deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

En concordancia con lo anterior, la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

CONCEPTO No. 20192000028241 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de documentos contables en medio magnético

Doctor
 JORGE ELIECER DOMÍNGUEZ USECHE
 Contador Público
 Colegio Liceo Femenino Mercedes Nariño IED
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002122-2, del día 04 de junio de 2019, en la cual se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar información teniendo en cuenta:

1. Somos una entidad Pública “Colegio Liceo Femenino Mercedes Nariño IED” con NIT “860.022.901-6” Ubicación Bogotá D.C.
2. Que el Colegio está en proceso de reducción de emisión documental impreso, teniendo en cuenta un proyecto educativo en material ambiental.

Teniendo en cuenta la información anterior, solicito nos indiquen SI es posible mantener la información contable “Estado de la situación financiera, Estado de resultados, Balance de Prueba, Comprobante de diario, Libro Diario, Libro mayor y balances” en medio magnético digital, en caso de poderse realizar nos indiquen cual es la reglamentación que podríamos sustentar, cual es la manera de guardar dicha información.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 594 del 14 de julio del 2000, emitida por el Congreso de la República, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 1 y 2 del Título I. OBJETO, ÁMBITO DE APLICACIÓN, DEFINICIONES FUNDAMENTALES Y PRINCIPIOS GENERALES, el artículo 19 del Título IV. ADMINISTRACIÓN DE ARCHIVOS, y el artículo 25 del Título V. GESTIÓN DE DOCUMENTOS, lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1530

“ARTÍCULO 1. Objeto. La presente ley tiene por objeto establecer las reglas y principios generales que regulan la función archivística del Estado.

ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. La presente ley comprende a la administración pública en sus diferentes niveles, las entidades privadas que cumplen funciones públicas y los demás organismos regulados por la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 19. Soporte documental. Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

a) Organización archivística de los documentos;

b) Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operacionales, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes, así como el funcionamiento razonable del sistema.

PARÁGRAFO 1 Los documentos reproducidos por los citados medios gozarán de la validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por las leyes procesales y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información.

PARÁGRAFO 2 Los documentos originales que posean valores históricos no podrán ser destruidos, aun cuando hayan sido reproducidos y/o almacenados mediante cualquier medio.”

(...)

ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos.

(...)

(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 1008 del 14 de junio de 2018, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, por el cual se establecen los lineamientos generales de la política de Gobierno Digital y se subroga el capítulo 1 del título 9 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1078 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, establece en los siguientes artículos:

“CAPITULO 1
POLITICA DE GOBIERNO DIGITAL

SECCIÓN 1
OBJETO, ALCANCE, AMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Objeto. El presente capítulo establece lineamientos generales de la Política de Gobierno Digital para Colombia, antes estrategia de Gobierno en Línea, la cual desde ahora debe ser entendida como: el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones para consolidar un Estado y ciudadanos competitivos, proactivos, e innovadores, que generen valor público en un entorno de confianza digital.

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Ámbito de aplicación. Los sujetos obligados de las disposiciones contenidas en el presente capítulo serán las entidades que conforman la Administración Pública en los términos del artículo 39 de la Ley 489 de 1998 y los particulares que cumplen funciones administrativas.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.3. Principios. La Política de Gobierno Digital se desarrollará conforme a los principios que rigen la función y los procedimientos administrativos consagrados en los artículos 209 de la Constitución Política, 3° de la Ley 489 de 1998, 3° de la Ley 1437 de 2011, 2 y 3 de la Ley 1712 de 2014, así como los que orientan el sector TIC establecidos en el artículo 2 de la Ley 1341 de 2009, y en particular los siguientes:

(...)

Seguridad de la Información: Este principio busca crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

SECCIÓN 2

ELEMENTOS DE LA POLÍTICA DE GOBIERNO DIGITAL

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.1. Estructura. La Política de Gobierno Digital será definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones y se desarrollará a través de componentes y habilitadores transversales que, acompañados de lineamientos y estándares, permitirán el logro de propósitos que generarán valor público en un entorno de confianza digital a partir del aprovechamiento de las TIC, conforme se describe a continuación:

(...)

4. Propósitos de la Política de Gobierno Digital: Son los fines de la Política de Gobierno Digital, que se obtendrán a partir del desarrollo de los componentes y los habilitadores transversales, estos son:

- 4.1. Habilitar y mejorar la provisión de servicios digitales de confianza y calidad.
- 4.2. Lograr procesos internos, seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información.
- 4.3. Tomar decisiones basadas en datos a partir del aumento el uso y aprovechamiento de la información.
- 4.4. Empoderar a los ciudadanos a través de la consolidación de un Estado Abierto
- 4.5. Impulsar el desarrollo de territorios y ciudades inteligentes para la solución de retos y problemáticas sociales a través del aprovechamiento de las TIC.

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.2. Manual de Gobierno Digital. Para la implementación de la Política de Gobierno Digital, las entidades públicas deberán aplicar el Manual de Gobierno Digital que define los lineamientos, estándares y acciones a ejecutar por parte de los sujetos obligados de esta Política de Gobierno Digital, el cual será elaborado y publicado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación.

Parágrafo 1. El Manual podrá ser actualizado cuando así lo determine el Ministerio de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones o cuando así lo recomiende el Consejo para la Gestión y Desempeño Institucional.

Parágrafo 2. El Manual se articulará con los lineamientos que defina el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y se relacionen con los Componentes de la política de Gobierno Digital y se constituirá en herramienta metodológica del manual operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, el Manual de Gobierno Digital, dirigido a entidades públicas nacionales y territoriales, precisa en los siguientes numerales:

“1.4. Propósitos de la política

(...)

B. Lograr procesos internos seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información: consiste en desarrollar procesos y procedimientos que hagan uso de las tecnologías de la información, a través de la incorporación de esquemas de manejo seguro de la información y de la alineación con la arquitectura institucional de la entidad (Arquitectura misional y Arquitectura de TI), a fin de apoyar el logro de las metas y objetivos de la entidad.

(...)

1.5. Elementos de la política

(...)

Habilitadores transversales

(...)

Seguridad de la información: busca que las entidades públicas implementen los lineamientos de seguridad de la información en todos sus procesos, trámites, servicios, sistemas de información, infraestructura y en general, en todos los activos de información con el fin de preservar la confidencialidad, integridad y disponibilidad y privacidad de los datos. Este habilitador se soporta en el Modelo de Seguridad y Privacidad de la Información -MSPI, que contempla 6 niveles de madurez.

(...)

1.6. ¿Quiénes ejecutan la política?

(...)

Responsable Institucional de la Política de Gobierno Digital: es el representante legal de cada sujeto obligado y es el responsable de coordinar, hacer seguimiento y verificación de la implementación de la Política de Gobierno Digital.

Como responsables de la política de Gobierno Digital, los representantes legales (ministros, directores, gobernadores y alcaldes, entre otros), deben garantizar el desarrollo integral de la política como una herramienta transversal que apoya la gestión de la entidad y el desarrollo de las políticas de gestión y desempeño institucional del Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

(...)“(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 525 de 2016 que fue modificada en su numeral 3.2 por la Resolución N° 625 de 2018 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La CGN incorporó la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue actualizada por la Resolución N° 625 de 2018. En el numeral cinco de esta norma se establecen los lineamientos sobre la conservación de los documentos contables.

Por lo tanto, los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la entidad deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita

realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

En concordancia con lo anterior, la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

CONCEPTO No. 20192000028271 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Uso de La firma digital en la refrendación y publicación de los estados financieros mensuales. Archivo y preservación de documentos contables.

Doctora
MARINA AZUCENA MEDINA SANDOVAL
Contadora
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002325-2 del 19 de junio de 2019, mediante la cual pregunta si “con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 182 de 2017 que reglamenta lo relacionado con la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales que deben publicarse, es posible firmar los documentos digitalmente y en ese mismo orden publicarlos vía web sin necesidad de imprimirlos y conservarlos físicamente.

CONSIDERACIONES

La Ley 594 del 14 de julio del 2000, emitida por el Congreso de la República, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos.”

Por su parte, la Ley 527 de 2000, “por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”, en relación con las firmas digitales señala:

“Artículo 2° Definiciones: (...)

c) Firma digital. Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación.”

Además, el Decreto N° 1008 del 14 de junio de 2018, mediante el cual se establecen los lineamientos generales de la política de Gobierno Digital y se subroga el capítulo 1 del título 9 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1078 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, establece:

“CAPITULO 1
POLITICA DE GOBIERNO DIGITAL

SECCIÓN 1
OBJETO, ALCANCE, AMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Objeto. El presente capítulo establece lineamientos generales de la Política de Gobierno Digital para Colombia, antes estrategia de Gobierno en Línea, la cual desde ahora debe ser entendida como: el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones para consolidar un Estado y ciudadanos competitivos, proactivos, e innovadores, que generen valor público en un entorno de confianza digital.

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Ámbito de aplicación. Los sujetos obligados de las disposiciones contenidas en el presente capítulo serán las entidades que conforman la Administración Pública en los términos del artículo 39 de la Ley 489 de 1998 y los particulares que cumplen funciones administrativas. (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.3. Principios. La Política de Gobierno Digital se desarrollará conforme a los principios que rigen la función y los procedimientos administrativos consagrados en los artículos 209 de la Constitución Política, 3° de la Ley 489 de 1998, 3° de la Ley 1437 de 2011, 2 y 3 de la Ley 1712 de 2014, así como los que orientan el sector TIC establecidos en el artículo 2 de la Ley 1341 de 2009, y en particular los siguientes:

(...)

Seguridad de la Información: Este principio busca crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la

confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano. (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.2. Manual de Gobierno Digital. Para la implementación de la Política de Gobierno Digital, las entidades públicas deberán aplicar el Manual de Gobierno Digital que define los lineamientos, estándares y acciones a ejecutar por parte de los sujetos obligados de esta Política de Gobierno Digital, el cual será elaborado y publicado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación.

Parágrafo 1. El Manual podrá ser actualizado cuando así lo determine el Ministerio de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones o cuando así lo recomiende el Consejo para la Gestión y Desempeño Institucional.

Parágrafo 2. El Manual se articulará con los lineamientos que defina el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y se relacionen con los Componentes de la política de Gobierno Digital y se constituirá en herramienta metodológica del manual operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En relación con lo anotado, el Manual de Gobierno Digital, dirigido a entidades públicas nacionales y territoriales, precisa en los siguientes numerales:

“1.4. Propósitos de la política

(...)

B. Lograr procesos internos seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información: consiste en desarrollar procesos y procedimientos que hagan uso de las tecnologías de la información, a través de la incorporación de esquemas de manejo seguro de la información y de la alineación con la arquitectura institucional de la entidad (Arquitectura misional y Arquitectura de TI), a fin de apoyar el logro de las metas y objetivos de la entidad. (...)

1.5. Elementos de la política (...)

Habilitadores transversales (...)

Seguridad de la información: busca que las entidades públicas implementen los lineamientos de seguridad de la información en todos sus procesos, trámites, servicios, sistemas de información, infraestructura y en general, en todos los activos de información

con el fin de preservar la confidencialidad, integridad y disponibilidad y privacidad de los datos. Este habilitador se soporta en el Modelo de Seguridad y Privacidad de la Información -MSPI, que contempla 6 niveles de madurez. (...)

1.6. ¿Quiénes ejecutan la política?

(...)

Responsable Institucional de la Política de Gobierno Digital: es el representante legal de cada sujeto obligado y es el responsable de coordinar, hacer seguimiento y verificación de la implementación de la Política de Gobierno Digital.

Como responsables de la política de Gobierno Digital, los representantes legales (ministros, directores, gobernadores y alcaldes, entre otros), deben garantizar el desarrollo integral de la política como una herramienta transversal que apoya la gestión de la entidad y el desarrollo de las políticas de gestión y desempeño institucional del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. (...) “(Subrayados fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, incorporado en los procedimientos transversales del RCP mediante la Resolución 182 de 2017, en el numeral 3.3. Publicación, señala: “El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.”

Por su parte, la Norma del Proceso contable y Sistema documental contable incorporada al RCP mediante la Resolución 525 de 2016, modificada por la Resolución 625 de 2018, señala:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.(...)

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En desarrollo de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 182 de 2017, mediante la cual reguló el Procedimiento para la preparación, publicación y manejo que las entidades deben observar para la elaboración y publicación del estado de situación financiera, del estado de resultados y las notas a los informes financieros y contables mensuales, los cuales deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Por su parte, la Norma del Proceso contable y sistema documental contable establece los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, características que además de referirse a los documentos soportes de las operaciones realizadas, deberán observarse en la refrendación y preservación de los estados financieros presentados, los cuales pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos, considerados estos últimos como documentos que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares de los cuales se deberá garantizar la reproducción fidedigna en caso que llegare a necesitarse.

Lo anterior concuerda con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, que se refiere a la política de retención documental reglamentada por el Ministerio de Cultura a través del Archivo General de la Nación y el sector correspondiente, así como a la Política de Gobierno Digital, definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones, según lo indicado en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

Según lo anotado, es facultad de la entidad el definir los procedimientos en la administración del sistema documental contable, el cual es responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

CONCEPTO No. 20192000029441 DEL 17-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

Señora
SANDRA URREGO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002535-2 del 11 de julio de 2019, en la cual pregunta: “en el tema de titularización de bienes, de conformidad con la definición de activos, se tiene previsto que las entidades públicas empiecen a realizar entrega de bienes en cuanto a titularidad a las entidades que han incorporado los bienes por su uso y demás característica de activos?”.

Teniendo en cuenta que la consulta no aclara sobre qué marco normativo requiere la respuesta, a continuación, se resuelve la consulta con fundamento en los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexos a las Resoluciones Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y N°414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente

CONSIDERACIONES

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a:

a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...) (Subrayado fuera de texto).

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa control el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales para Entidades de Gobierno y para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma

legal, por lo tanto, atendiendo este principio un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, una vez que una entidad le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad, reconocimiento que tiene efectos meramente contables y no modifica el régimen jurídico de los bienes ni su titularidad. Lo anterior, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien.

No es propio de la regulación contable determinar si debe o no procederse al traspaso de la titularidad de bienes entregados entre entidades, pues ello depende de las circunstancias y propósitos que medien en cada caso. Por tanto, son las entidades quienes deben decidir si realizan la transferencia de la titularidad.

CONCEPTO No. 20192000029481 DEL 17-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los diferenciales de compensación Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC).

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002293-2, del 18 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de los diferenciales de compensación Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC) teniendo en cuenta que la contraloría realizó un hallazgo sobre el tema, planteando que la causación de dicho diferencial se debería realizar con base en la información suministrada por las refinerías al Ministerio de Minas y Energía, toda vez que con la información reportada es posible realizar la estimación de la obligación por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador del FEPC, quien debería reconocerlo como una provisión. Por lo anterior, se plantean las siguientes preguntas:

“1. ¿Cuál debe ser el momento en el que se registre el diferencial de compensación por parte de las refinadoras y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público — Gestión General? ¿Debe ser en el momento de la estimación de los diferenciales de compensación, con la información provista por las Refinerías a la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas, o debe ser a la fecha de ejecutoria de las Resoluciones expedidas por el Ministerio de Minas y Energía?

Al respecto, es conveniente precisar que el Tesoro Nacional ha venido reconociendo el diferencial de compensación de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 2.3.4.1.5 del Decreto 1068 de 2015, modificado por el Decreto 1451 de 2018, que señala:

“El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Dirección de Hidrocarburos, calculará y liquidará mediante resolución, el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador

discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido por el FEPC de forma trimestral, previa presentación al Comité Directivo de dicho Fondo”

2. Dependiendo del momento en el que se deba registrar el diferencial de compensación, ¿cuál debe ser el tratamiento Contable por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público?

3. En el evento en el que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deba reconocer una provisión en el momento en el que se estime el diferencial de compensación (tal como estableció la Contraloría General de la República), de qué forma podría llegar a registrar la subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de que trata el numeral 1.2 de la Resolución 48 de 2019 expedida por la Contaduría General de la Nación (...).”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través del Decreto 1068 de 2015, expidió el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público. En el numeral 2.3.4.1.5. de dicho Decreto se estableció que “El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Dirección de Hidrocarburos, calculará y liquidará mediante resolución, el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido por el FEPC de forma trimestral, previa presentación al Comité Directivo de dicho Fondo...”

Por su parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define las características fundamentales de la información como “...aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, en lo relacionado con la representación fiel, establece lo siguiente:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, en cuanto al reconocimiento de pasivos, el numeral 6.2.2 de dicho Marco Conceptual establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, la Norma de provisiones señala:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles. En dicho Procedimiento se estableció:

“1.2. Diferencial de compensación a favor de los refinadores o importadores de combustible

Con la liquidación del diferencial de compensación a favor del refinador o importador de combustible, el MHCP debitará la subcuenta 542418-Subvención por diferencial de

compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos para cancelar la obligación, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En ese sentido, el MHCP deberá evaluar sus obligaciones con base en los criterios de reconocimiento del pasivo, es decir, que las obligaciones presentes hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporen un potencial de servicio o beneficios económicos futuros y, adicionalmente, que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

Para el caso del diferencial de compensación a favor de los refinadores o importadores de combustible, se debe tener en cuenta que, según lo establecido en el Decreto 1068 de 2015, previo a la expedición de la resolución de liquidación, el Ministerio de Minas y Energía (MME) presenta al Comité Directivo del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC) el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido. Por lo anterior, una vez el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tenga los elementos para la determinación de la obligación aplicará lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, aun cuando no se haya expedido la resolución de liquidación por parte del MME.

En ese sentido, con el valor del diferencial de compensación a favor del refinador o importador de combustible, el MHCP debitará la subcuenta 542418-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. En caso de que exista alguna diferencia entre el valor originalmente reconocido por el MHCP y la resolución de liquidación emitida por el MME, el MHCP procederá a efectuar los registros pertinentes, con el propósito de ajustar el valor definitivo de la subvención.

Con el giro de los recursos para cancelar la obligación, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20192000031351 DEL 05-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable y cuentas a utilizar por la ADRES cuando le reintegran recursos apropiados o reconocidos sin justa causa actualizados al IPC.

Doctora

MARÍA MARGARITA BRAVO ROBAYO

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud-ADRES

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002393-2, el día 26 de junio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable y las cuentas a utilizar por la Entidad cuando le reintegran recursos apropiados o reconocidos sin justa causa actualizados al IPC, conforme lo señala el Artículo 7 de la Ley 1949 de 2019, que modificó el Decreto Ley 1281 de 2002 en su Artículo 3.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1949 de 2019, por la cual se adicionan y modifican algunos artículos de las leyes 1122 de 2007 y 1438 de 2011, y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 7o. Modifíquese el artículo 3o del Decreto Ley 1281 de 2002, el cual quedará así:

Artículo 3o. Reintegro de recursos apropiados o reconocidos sin justa causa. Cuando la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) o quien haga sus veces o cualquier entidad o autoridad pública que en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud detecte que se presentó apropiación sin justa causa de los mismos, solicitará la aclaración del hallazgo a la persona involucrada, para lo cual remitirá la información pertinente, analizará la respuesta dada por la misma y, en caso de establecer que se configuró la apropiación o reconocimiento sin justa causa de recursos,

ordenará su reintegro, actualizado al Índice de Precios al Consumidor, IPC, dentro de los plazos establecidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Una vez quede en firme el acto administrativo que ordena el reintegro, de conformidad con el procedimiento definido, la ADRES o quien haga sus veces o cualquier entidad o autoridad pública que, en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, compensará su valor contra los reconocimientos que resulten a favor del deudor por los diferentes procesos que ejecuta ante la entidad. En todo caso, los valores a reintegrar serán actualizados con el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Cuando la apropiación o reconocimiento a que alude este artículo sea evidenciada por el actor que recibe los recursos, este deberá reintegrarlos actualizados con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), en el momento en que detecte el hecho.

En los casos en que la ADRES o quien haga sus veces o la autoridad o entidad pública que en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud identifique en el proceso de reintegro actos u omisiones presuntamente constitutivas de infracciones de las normas del Sistema, informará de manera inmediata y con las pruebas correspondientes a la Superintendencia Nacional de Salud, para que adelante las investigaciones administrativas a que haya lugar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud

del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 135 de 2018 y sus modificaciones, señala:

“1.4. Reintegros

Cuando la EPS o EOC deba reintegrar, a la ADRES, recursos por pago de lo no debido, la ADRES debitará la subcuenta 132103-Reintegros de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5122-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 411609-Reintegros de la cuenta 4116-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en periodos anteriores.

Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 561324-Reintegros a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en periodos anteriores, y acreditará la subcuenta 247510-Reintegros a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el recaudo, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132103-Reintegros de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta 247510-Reintegro a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

2.1.7. Reintegros (...)

Adicionalmente, cuando el beneficiario del reintegro sea la ADRES, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 442104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos anteriores, y acreditará la subcuenta 190806-

Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD y acreditará la subcuenta 542104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 5421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto fue reconocido en periodos anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

“1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro por concepto de recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de propiedad de las entidades territoriales, que de conformidad con las disposiciones legales vigentes administra la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, tales como, los provenientes del sistema general de participaciones y del monopolio de juegos de suerte y azar. (...)

4116-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos por concepto de recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. (...)

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

5122-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos, con cargo a los recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)

5421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la ADRES a las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados y por el Ministerio de Salud y Protección Social a la ADRES, para financiar la seguridad social en salud." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el reconocimiento que efectuará la ADRES por los valores correspondientes a recursos apropiados o reconocidos sin justa causa que le son reintegrados por parte de las EPS, EOC, entidades territoriales o fondos de salud descentralizados, será el indicado en el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud para los reintegros. Si el reintegro lo efectúa una EPS o EOC se aplicará lo señalado en el numeral 1.4, pero si el reintegro proviene de una entidad territorial o un fondo de salud descentralizado el numeral a aplicar es el 2.1.7 del procedimiento antes mencionado.

Ahora bien, conforme al artículo 7 de la Ley 1949 de 2019 se señala que los valores a reintegrar deben ser actualizados con el IPC, para ello la ADRES reconocerá este ajuste al momento de quedar en firme el acto administrativo, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 480226-Rendimientos por reajuste monetario, de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Adicionalmente, compensará la cuenta por cobrar con los saldos que existan a favor del deudor por la ejecución de los diferentes procesos ante la ADRES.

CONCEPTO No. 20192000032451 DEL 12-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los patrimonios autónomos de remanentes.

Doctora
 NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002494-2 del 08 de julio de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“1. Mediante la expedición del Decreto 2590 de 2003, el Gobierno Nacional ordenó la disolución y liquidación del INSTITUTO DE FOMENTO INDUSTRIAL (en adelante IFI), entidad que otrora se encontraba vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (en adelante Mincomercio).

2. Que para garantizar el pago de su pasivo pensional presente, futuro y contingencias el IFI suscribió con la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.-FIDUCOLDEX, los siguientes Contratos de Fiducia Mercantil c: (i) Contrato 261 de septiembre 11 de 2007; (ii) Contrato 059 de junio 05 de 2009 y (iii) Contrato 061 de junio 12 de 2009.

3. Que la finalidad de los precitados Contratos de Fiducia Mercantil, no es otra diferente que la atención de las obligaciones laborales-pensionales y de otra índole, relacionadas y/o derivadas de las extintas IFI, Álcalis y Concesión de Salinas.

4. Que, el documento de cesión de dichos acuerdos de voluntades, prevé que el IFI en liquidación cede al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo las posiciones contractuales que como fideicomitente le correspondían dentro de los referidos contratos de fiducia mercantil, en razón a que ante el inminente cierre del proceso liquidatorio del IFI en liquidación y, la consecuente terminación de su existencia legal, era preciso que el

Mincomercio, como entidad pública a la cual se encontraba vinculado el IFI, ocupara su posición contractual en los mismos.

5. Que de acuerdo con lo establecido en el documento de Cesión de los Contratos de Fiducia Mercantil antes señalados, 261/2007, 059 y 061 de 2009, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tomó las posiciones contractuales en calidad de fideicomitente.

6. Que sin perjuicio de lo anterior, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo asume la calidad o condición de fideicomitente cesionario, única y exclusivamente para efectos de impartir las instrucciones que sean necesarias para la correcta administración de los citados fideicomisos; velar por que efectivamente se cumpla la finalidad para la cual fueron constituidos; realizar las modificaciones que se requieran en pro de la consecución de ese propósito u objetivo; proceder a la terminación y liquidación de los mismos; exigir el cumplimiento de las garantías y demás seguridades previstas en los contratos en caso de incumplimiento, así como ejercer todos los derechos derivados e inherentes a la posición de fideicomitente que le fue cedida.

7. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no puede ser considerado como sucesor a ningún título del IFI en Liquidación; así como tampoco, continuador del proceso liquidatorio del cual fue objeto dicha entidad.

8. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no asumirá la calidad de parte o tercero que tiene el IFI en los procesos judiciales, arbitrales o administrativos objeto de la administración de dichos patrimonios, entendiéndose expresamente que tampoco opera respecto de los mismos las subrogación o cesión, sucesión procesal, o asunción de las obligaciones que le correspondían exclusivamente al IFI.

9. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no puede ser considerado como: a) sucesor de obligaciones contingentes que no fueron reclamadas o rechazadas en desarrollo del proceso liquidatorio del IFI en Liquidación, b) Sujeto obligado a la subrogación de pasivos insolutos que no fueron reclamados o reconocidos del proceso liquidatorio, c) deudor solidario o subsidiario de cualquier tipo de obligación que se considere tener en contra del IFI, sea que haga o no parte de la finalidad de los citados fideicomisos, d) sustituto patronal del IFI y, e) sujeto pasivo de demandas o reclamaciones atinentes a asuntos relacionados con el IFI.

10. Que en los contratos fiduciarios descrito se establecieron de forma clara las reglas para la entrega de remanentes, señalándose que FIDUCOLDEX distribuirá los mismos entre los accionistas del IFI en Liquidación, de acuerdo a su participación accionaria una vez cumplida

la finalidad de cada uno de los contratos, con excepción de los remanentes atribuibles a la subcuenta de Beneficios de Pacto del contrato 061/2009, los cuales se entregarán a quien determine el Fideicomitente (el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo).

11. Que de acuerdo con lo anterior, los accionistas del IFI eran las personas jurídicas y vehículos fiduciarios que se describen a continuación y en las siguientes proporciones porcentuales:

ACCIONISTA	% DE PARTICIPACIÓN
BANCO DE COMERCIO EXTERIOR	0.01251056%
MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO	1.71573709%
PATRIMONIO AUTÓNOMO PAR BCH	0.00001622%
FONDO DE GARANTÍAS DE INSTITUCIONES FINANCIERAS	98.27172594%
BANCO DE LA REPÚBLICA	0.00001018%
FONDO COMÚN FRACCIÓN DE ACCIONES	0.00000000%

De conformidad con todo lo señalado en precedencia, nos permitimos elevar a Ustedes, las siguientes:

CONSULTAS:

- ¿Teniendo en cuenta el contexto anterior, los derechos fiduciarios derivados de los referidos Fideicomisos, deben ser reconocidos en su totalidad por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como fideicomitente cesionario?, o, ¿éstos deben ser reconocidos proporcionalmente por parte de cada uno de los accionistas de la extinta IFI, de acuerdo con sus porcentajes de participación accionaria?
- En caso de que Mincomercio deba continuar reconociendo estos recursos, en el momento de su liquidación, ¿qué afectación contable se debe realizar; reconocer un gasto o disminuir el patrimonio?
- En el evento que Mincomercio no deba reconocer estos recursos por favor indicar cuál debería ser la afectación contable para: a) ajustar los derechos en fideicomiso que actualmente se tiene reconocidos; b) tratamiento contable para actualizarlos y c) registro contable que se debe al momento de liquidar y distribuir remanentes”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios

que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

La actualización del derecho fiduciario generado con los recursos del plan de activos para beneficios posempleo aumentará o disminuirá la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y aumentará o disminuirá la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

1.2.4. Restitución de remanentes de patrimonios autónomos

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. El registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. En el evento de que el valor de los recursos restituidos sea superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancias por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro se aplicarán las normas que correspondan según el activo que se trate.

La restitución de recursos del plan de activos para beneficios posempleo se registrará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se

restituyan y acreditando la subcuenta de 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, la restitución de los bienes se registrará debitando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

(...)

1.2.6. Patrimonios autónomos de remanentes

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación, que dio origen al patrimonio autónomo de remanentes, las funciones del fideicomitente son asumidas por la entidad que se defina en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación.

Cuando la entidad que asuma las funciones de fideicomitente sea distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que tiene el control de los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

- ¿Teniendo en cuenta el contexto anterior, los derechos fiduciarios derivados de los referidos Fideicomisos, deben ser reconocidos en su totalidad por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como fideicomitente cesionario?, o, ¿éstos deben ser reconocidos proporcionalmente por parte de cada uno de los accionistas de la extinta IFI, de acuerdo con sus porcentajes de participación accionaria?

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica y, adicionalmente, señala que en algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

En ese sentido, las entidades que tenían participación en el INSTITUTO DE FOMENTO INDUSTRIAL (IFI) y que ahora tienen participación del patrimonio autónomo de liquidación, deberán definir cuál de las entidades tiene el control sobre estos recursos evaluando aspectos como el reconocimiento de las obligaciones laborales derivadas de la liquidación del IFI, la toma decisiones sobre la destinación de los recursos, entre otros.

Ahora bien, si como resultado de la evaluación se llega a la conclusión que cada entidad mantiene el control en proporción al porcentaje de participación accionario, aplicarán lo dispuesto en la Resolución 386 de 2018 según la cual cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, aplicarán el procedimiento a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

- En caso de que Mincomercio deba continuar reconociendo estos recursos, en el momento de su liquidación, ¿qué afectación contable se debe realizar; reconocer un gasto o disminuir el patrimonio?

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. En el caso en el que se liquide el patrimonio autónomo, y resulten recursos remanentes, el registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan a la entidad y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Cuando la restitución de recursos corresponda al plan de activos para beneficios posempleo se registrará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan y acreditando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

- En el evento que Mincomercio no deba reconocer estos recursos por favor indicar cuál debería ser la afectación contable para: a) ajustar los derechos en fideicomiso que actualmente se tiene reconocidos; b) tratamiento contable para actualizarlos y c) registro contable que se debe al momento de liquidar y distribuir remanentes.

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación, que dio origen al patrimonio autónomo de remanentes, las funciones del fideicomitente son asumidas por la entidad que se define en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación.

Cuando la entidad que asuma las funciones de fideicomitente sea distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que tiene el control de los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En adelante, aplicará lo correspondiente al capítulo de fiducia mercantil del procedimiento establecido en la Resolución 386 de 2018.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20192000033811 DEL 13-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas.

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002546-2 del 11 de julio de 2019, en la cual solicita concepto "...para determinar el tratamiento contable de los recursos entregados en administración a En Territorio en virtud del Acuerdo de Préstamo B1RF8320-CO suscrito entre el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) ahora En Territorio, para la ejecución del proyecto Fortalecimiento de las Entidades Territoriales.

Para reconocer contablemente la ejecución de los recursos entregados en administración a En Territorio, es necesario establecer si se debe crear una cuenta por cobrar en el DNP, en el caso de que a un proveedor a quien no se le practico las debidas retenciones o dicho valor, haría parte de los Recursos Entregados en Administración...". Lo anterior en el marco de lo establecido en la Resolución 386 de 2018.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El 12 de noviembre de 2015, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) suscriben el acuerdo subsidiario para la ejecución del proyecto de fortalecimiento de las entidades territoriales, el cual tiene como objeto establecer las condiciones generales bajo las cuales FONADE, en el marco de la línea de negocios denominada Gestión de Proyectos, prestará el servicio de asistencia técnica al

DNP para la ejecución del proyecto “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales” el cual es financiado con recursos del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO, suscrito entre la República de Colombia y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento el 24 de diciembre de 2013, y de conformidad con lo establecido en los documentos del proyecto: Acuerdo de Préstamo y Manual Operativo del Proyecto.

El artículo II del acuerdo mencionado, señala las obligaciones de FONADE entre las cuales establece:

“(…)

2.1 Proporcionar asistencia técnica, financiera, jurídica y administrativa, así como apoyo en el control y supervisión de los contratos que se deriven del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO a que haya lugar, para el adecuado desarrollo del proyecto denominado “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales”, hasta la terminación del presente acuerdo.

(…)

2.5 Realizar la administración financiera del proyecto de acuerdo con lo establecido en el Acuerdo de Préstamo, en el Manual Operativo y demás documentos en donde se establezcan lineamientos y procedimientos en la materia.

2.6 Registrar y controlar en cuentas contables y bancarias independientes los recursos objeto del presente Acuerdo.

2.7 Reintegrar a la Dirección General del Tesoro, en la cuenta que el DNP señale, los rendimientos financieros de los recursos administrados que se generen en las cuentas bancarias

(…)” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, el artículo III del acuerdo menciona como obligaciones del DNP las siguientes:

“(…)

3.2 Ejercer la supervisión y seguimiento a las labores que desarrolle FONADE en cumplimiento de sus responsabilidades.

3.3 Entregar a FONADE los recursos a que se refiere el Artículo IV del presente Acuerdo, en la oportunidad y forma allí establecidas, los cuales serán destinados por FONADE a cubrir los costos operativos, logísticos, técnicos, administrativos, de los bienes y servicios necesarios para cumplir con el objeto del Acuerdo Subsidiario

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el artículo IV establece el valor de los recursos destinados al convenio y señala:

“4.1 que “El DNP transferirá a FONADE hasta el valor de USD\$ 67.500.000 en su equivalente en pesos colombianos provenientes del Acuerdo de Préstamo a una cuenta independiente, la cual se alimentará con cargo a las apropiaciones anuales asignadas y al Programa Anual Mensualizado de Caja — PAC, y bajo los términos y condiciones de desembolsos acordados entre el DNP y el Banco Mundial en el Acuerdo de Préstamo. Estos recursos no se constituirán como parte del patrimonio de FONADE.”

(...)

4.2 Por la ejecución del proyecto de “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales, FONADE facturará al DNP hasta un valor de US\$ 5.062.000 por concepto de costos operativos hasta del 7.5%, de acuerdo con la ejecución del proyecto. Valor que será facturado por FONADE trimestralmente. Para todos los eventos, el valor del IVA que facturen los proveedores y prestadores de servicios, están incluidos en el valor total de los costos” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el artículo VI estableció que “El DNP será titular de todos los derechos de propiedad respecto de los títulos, derechos de autor, patente, u otro derecho de propiedad intelectual de la información, trabajos o información digitalizados o físicos, adquiridos en ejecución del proyecto con recursos del crédito y conforme con este Acuerdo.

El DNP será titular de todos los derechos de propiedad de los equipos, los suministros y otros bienes adquiridos en ejecución del proyecto con recursos del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“(…)

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

(…)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(…)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En

administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, tratándose de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados, la respectiva subcuenta de Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayado fuera del texto).

La CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte

de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN señala que “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo definido en el contrato suscrito entre el DNP y FONADE, el DNP deberá aplicar lo definido en el numeral 3 del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018 emitida por la CGN, para efectos de realizar los registros contables de los recursos entregados en administración a FONADE.

En ese sentido, se debe tener en cuenta que el DNP, como entidad que controla los recursos, registrará el efectivo entregado en administración como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros y, adicionalmente, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre FONADE sobre la ejecución de dichos recursos.

Por lo anterior, en el caso de que a un proveedor no se le haya practicado las debidas retenciones será el DNP quien registrará la respectiva cuenta por cobrar, teniendo en cuenta que será esta entidad la que deberá incorporar en la información financiera todos los hechos económicos derivados de la administración de los recursos.

Ahora bien, es importante aclarar que de acuerdo con lo establecido en el numeral 4.2 del artículo IV del contrato suscrito entre el DNP y FONADE, esta última como entidad administradora facturará al DNP por concepto de costos operativos, los cuales deberán ser reconocidos por parte del DNP como gastos de la entidad derivados de la ejecución de los recursos entregados en administración.

CONCEPTO No. 20192000033821 DEL 13-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Indicadores financieros referidos en la Resolución N° 193 de 2016

Doctora
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
Directora Administrativa División de Contabilidad
Consejo Superior de la Judicatura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002448-2, del día 28 de junio de 2019, en la cual se señala:

“El Consejo Superior de la Judicatura, organismo creado por la Constitución Nacional de 1991, artículos 254 a 257, reglamentada por la Ley 270 de 1996, “Ley Estatutaria de la Administración de Justicia”, es el máximo órgano administrativo de la Rama Judicial, cuenta con autonomía patrimonial, y se financia con recursos provenientes del Presupuesto Nacional y en una mínima proporción con Fondos Especiales definidos por la ley 1743 de 2014, recursos administrados en su totalidad por la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En concordancia con la ley 1314 de 2009 la Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias constitucionales y legales emitió la Resolución 193 del 5 de Mayo de 2016 mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el “Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable”, el cual fue aplicado por la Unidad de Auditoría Interna del Consejo Superior de la Judicatura, sobre la vigencia 2018, haciendo la siguiente recomendación:

“Con relación al sistema de indicadores financieros, incluir nuevas mediciones partiendo de la información contable, dado que medir el avance o retroceso en el logro de un determinado objetivo, en un periodo de tiempo, ayuda a que se puedan tomar mejores decisiones e implementar acciones correctivas o preventivas. En caso de que no se considere de utilidad la formulación de indicadores con información contable, se sugiere elevar consulta a la Contaduría General de la Nación”

Dicha observación se realizó en razón a la “Evaluación Cuantitativa” establecida en el numeral 26, y los subnumerales 26.1 y 26.2, del Cuestionario al Control Interno Contable, al cual la División de Contabilidad de la DEAJ proporciono las siguientes respuestas:

(...)

Como quiera que en el cuestionario de Control Interno Contable se pide a la Auditoría Interna evaluar sobre la existencia, pertinencia y fiabilidad de indicadores, para analizar e interpretar la realidad financiera de la entidad y con el propósito de definir y aplicar un lineamiento para la Entidad, pregunto.

1. ¿A qué tipo de indicadores financieros hace referencia la resolución 193 de 2016, en consideración a que resultan inocuos los indicadores de liquidez porque la entidad no administra su efectivo; los de rotación de inventarios por no corresponder con el objeto de la Rama Judicial; los de rentabilidad y autonomía financiera, por ser el servicio de justicia un servicio a cargo del estado de naturaleza gratuita; los de rotación de cartera porque la entidad cobra multas altamente incobrables, impuestas por los despachos judiciales, no escogiendo sus “clientes”, ni teniendo una política de créditos sobre la cual hacer análisis?

2. ¿En caso de considerarse obligatorio el uso de indicadores financieros con qué frecuencia deber aplicarse?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, emitida por la CGN y por medio de la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en los siguientes numerales establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen

razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos.

Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

(...)

ETAPAS DEL PROCESO CONTABLE

(...)

REVELACIÓN

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Adicional a la formulación y aprobación de las políticas contables, las entidades contables públicas también deben formular y aprobar políticas de operación dispuestas para facilitar la ejecución del proceso contable, las cuales deben asegurar y precisar, entre otros aspectos, la forma como fluye la información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, los mecanismos para garantizar la sostenibilidad del sistema contable y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Así las cosas, el Consejo Superior de la Judicatura deberá crear una política operativa relacionada con el análisis e interpretación de la información contable, donde se establezca los diferentes indicadores útiles a la entidad, para evaluar permanentemente la gestión y los resultados, y obtener la calificación a que se refiere el informe anual de evaluación del control interno contable a enviar a la CGN.

Los indicadores que la entidad formule deberán ser consonantes con la complejidad y particularidad de las operaciones que la misma realice, y con el sector al cual pertenece, por lo tanto, podría la entidad considerar entre otros, indicadores para analizar la situación de tesorería o la capacidad de pago en el inmediato plazo, el respaldo que tienen las obligaciones en los activos corrientes o efectuar relaciones entre diferentes magnitudes del gasto.

Es de precisar que, la CGN no realiza evaluación financiera a las entidades que remiten información, razón por la cual, la Resolución N° 193 de 2016 no determina los indicadores que las entidades deben aplicar y la frecuencia de su utilización.

CONCEPTO No. 20192000033961 DEL 14-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios.

Doctora
NELCY MALDONADO BALLÉN
Coordinadora G.I.T. Administrativo y Financiero
Agencia Nacional de Infraestructura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002588-2 del 16 de julio de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes hechos:

“1. La Agencia Nacional de Infraestructura, antes INCO, suscribió los contratos de concesión No 001 del 14 de enero de 2010, No 002 del 14 enero de 2010 y No 007 del 4 de agosto de 2010 con Concesionaria Ruta del Sol SAS., Consorcios Vial Helios y Yuma Concesionaria S.A., respectivamente (Contratos de concesión en CD Adjunto).

2. El objeto de los contratos, en mención, es el otorgamiento de una concesión para que, de conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 32 de la ley 80 de 1993, los concesionarios, por su cuenta y riesgo realice actividades como: elaborar los diseños, financiar, obtener Licencias Ambientales y demás permisos, adquirir los predios, rehabilitar, construir, mejorar, operar y mantener el Sector. (Contratos de Concesión SECCIÓN 1.02.).

3. Los recursos que aporte la Nación y el concesionario para el desarrollo del contrato son administrados por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es el concesionario, pueden existir diferentes beneficiarios de las subcuentas y cuentas que designe el concesionario, sin embargo, el único beneficiario de la cuenta Aportes INCO, junto con las subcuentas que la conforman, es la Agencia. (Contratos de Concesión CAPITULO III, SECCIÓN 3.01, SECCION 3.02 literal (a)).

4. El patrimonio autónomo está dividido por la Cuenta Aportes INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura y la Cuenta Aportes Concesionario:

- La cuenta Aportes INCO está conformada por subcuentas cuya constitución depende del contrato: Subcuenta de Interventoría; Subcuenta de Supervisión Aérea; Subcuenta de Divulgación y Subcuenta de Soporte Contractual.

- La cuenta Aportes Concesionario como mínimo debe estar compuesta por la subcuenta de predios. (Contratos de Concesión CAPITULO III, SECCIÓN 3.02 literales (b), (c), (d)).

5. Las subcuentas Interventoría, Divulgación y Soporte Contractual se crean con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, se fondean con los recursos de la Cuenta Aportes Concesionario, los recursos excedentes temporales se podrán invertir en los términos del Decreto 1525 de 2008 y los rendimientos de estas subcuentas deben ser girados cada tres meses al INCO (Ahora Agencia Nacional de Infraestructura). (Contratos de Concesión No. 001 y No 002 del 2010 CAPÍTULO III, SECCIÓN 3.02 literal (d) enunciado (y), contrato de concesión No. 007 de 2010 CAPITULO III, SECCIÓN 3.02 literal (d) ordinales (y) y (vi)) y Otrosí No 2, numeral Quinto del Acuerdo, en CD adjunto).

Por lo anterior expuesto, de manera atenta, se solicita concepto bajo la normativa vigente en el que se detalle el tratamiento contable que se debe realizar para el reconocimiento de los rendimientos que se generen en las subcuentas de la cuenta Aportes INCO (ahora ANI) en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, considerando que estas subcuentas son fondeadas por los concesionarios y los rendimientos son girados por los patrimonios autónomos en las subcuentas bancarias de la Agencia, con la periodicidad establecida”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, mediante la Resolución 602 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo. El numeral 8 del artículo 6 de dicho procedimiento establece:

“8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.

La entidad concedente registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720- OPERACIONES DE ENLACE”.

Adicionalmente, mediante la misma Resolución, se incorporó en el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS, cuya descripción establece que “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, los cuales provienen de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos de dichos recursos; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De conformidad con lo establecido en la Resolución 602 de 2018 por la que se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, la entidad concedente, en este caso la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Posteriormente, con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la ANI o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.

CONCEPTO No. 20192000036761 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Creación de comités relacionados con temas contables

Señor
JAVIER MORALES
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002731-2, del día 31 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. Qué clase de comités debe tener una alcaldía en relación con el tema contable
2. Con qué frecuencia se debe reunir dichos comités
3. Qué decreto o similar existe al respecto
4. Qué características debe tener un comité de bajas
5. Qué resolución o decreto hay respecto a los comités de bajas
6. Cómo aplica el comité de bajas

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.2. y 3.2.15. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos,

lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular." (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

En este sentido, las entidades al constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establecerán sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos, de acuerdo a las características y necesidades de estas.

En atención a que dicho comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable, las entidades pueden asignarle funciones relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

Ahora bien, las entidades deben adelantar las actividades de depuración de las cifras y saneamiento contable, de conformidad con el numeral 3.2.15 del procedimiento en mención, para lo cual deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20192000039951 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro opcional en cuentas de orden de obras de infraestructura entregadas y legalizadas debidamente, las cuales se desarrollan a través de convenios o contratos con Entes Territoriales en el desarrollo de su cometido estatal y con recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctor

CESAR AUGUSTO BARRETO RODRIGUEZ

Coordinador GIT Contabilidad

Departamento Administrativo para la Prosperidad Social

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002761-2 del 02 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre la obligatoriedad o no del registro en cuentas de orden del valor total de obras de infraestructura entregadas y legalizadas debidamente, las cuales se desarrollan a través de convenios o contratos con Entes Territoriales en el desarrollo de su cometido estatal y con recursos administrados a través de patrimonios autónomos. Lo anterior, teniendo en cuenta que, como producto de la auditoría financiera para la vigencia 2018, la Contraloría General de la República efectuó observaciones sobre el registro posterior de dichas obras.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Mediante la Resolución 386 de 2018, la CGN incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual estableció:

“1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos corresponde a aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle la finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones y la administración y venta de bienes.

(...)

1.1.2.2. Administración y venta de bienes

Cuando el encargo fiduciario se constituya para la administración o venta de bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido del grupo 15-INVENTARIOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como la depreciación y el deterioro, acumulados. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la respectiva norma.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, mediante el Concepto 2018230002257-1 del 11 de abril de 2018 emitido por la CGN, se dio alcance y modificó el Concepto 2018200001576-1 del 27 de febrero de 2018, y se estableció que “Es pertinente señalar que la entidad revisará los procedimientos internos que contemplen la oportunidad y la documentación soporte que permitirá realizar el reconocimiento de los hechos económicos en la contabilidad”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorpora el grupo de cuenta 83-DEUDORAS DE CONTROL, cuya descripción señala que “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las

operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos” (Subrayado fuera del texto). Adicionalmente, dicho grupo contiene la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN la cual establece en la descripción que “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Según lo establecido en el Procedimiento de recursos entregados en administración incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, en los encargos fiduciarios de administración y pagos en los que se administran bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, en el caso de patrimonios autónomos, las actualizaciones de los derechos en fideicomiso generados en contratos de fiducia mercantil, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por lo anterior, el Procedimiento de recursos entregados en administración no establece la obligatoriedad de registros en cuentas de orden para la baja en cuentas de bienes entregados mediante encargos fiduciarios de administración y pagos o patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil, toda vez que la trazabilidad de tales hechos económicos queda registrada, en el caso particular contemplado en el Concepto 2018230002257-1 del 11 de abril de 2018 emitido por la CGN, en la cuenta de inventarios.

No obstante, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social podrá determinar aquellas operaciones en las que se considere pertinente llevar un control mediante el registro en cuentas de orden según lo señalado en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN del grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, de tal forma que permita a la entidad controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.

CONCEPTO No. 20192000040651 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ajustes contables y al Manual de Políticas Contables, por aplicación equivocada de la NICSP, para dar cabal cumplimiento al Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Doctor
DANIEL ALEJANDRO GUERRERO BENAVIDES
Coordinador Saneamiento Contable
Departamento de Nariño
Pasto

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002809-2 del día 13 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

A la luz de lo normado en la Resolución 193 de 2016, numeral 2.1.1 en el cual se establece: “Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o máxima instancia administrativa. Y en el mismo sentido el numeral 3.2.4 cuando determina que: la entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una Información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Se formulan las siguientes consultas sobre las cuales se requiere las claridades del caso para ser tenidas en cuenta por el Departamento de Nariño como entidad territorial sujeta al Régimen de Contabilidad Pública dispuesto por la Contaduría General de la Nación.

- 1) ¿Qué lineamientos, base e instrucciones normativas debe adoptar y/o aplicar una entidad territorial para diseñar, elaborar y/o construir su manual de políticas contables y manual de políticas operativas a partir de la entrada en vigor de la Resolución 533 de 2015?
- 2) ¿Está bajo la órbita legal que las entidades territoriales diseñen, elaboren, construyan y en consecuencia adopten sus manuales de políticas contables y operativas empleando lineamientos, base e instrucciones normativas tomadas directamente de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación

Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés)?

3) ¿En el evento de haber diseñado, elaborado, construido y en consecuencia adoptado por parte de la entidad territorial manuales de políticas contables y operativas tomando como referencia (base o sustento) normativa las NICSP, que acciones o mecanismos administrativos debe emprender la entidad territorial a fin de contar con unos manuales que se ajusten a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública proferido por la Contaduría General de la Nación?

4) ¿En el evento que una entidad territorial haya adoptado y/o construido políticas contables empleando bases (referencias o sustento) normativas como las NICSP y se requiera cambiarlas a lo dispuesto en el marco normativo para entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015 y las que 1 modifique y complemente) debe hacerlo conforme lo señalado en el subtítulo 4.1 - Políticas contables, del título 4- POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES de la Resolución 484 de 2017 o cuál sería el procedimiento a aplicar? “

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto).

El numeral 4.1. Políticas contables, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores aplicable a las Entidades de Gobierno, establece:

“4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.
3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad

El artículo 6º de la referida, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Así mismo, en los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del anexo de la citada Resolución, que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros

(...)

Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

Mediante el Instructivo N° 002 de 2015 se formularon las instrucciones para la transición al Marco normativo para las entidades de gobierno.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones a continuación se resuelven cada uno de los interrogantes plantados en la consulta:

Interrogante 1

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso expidió el Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente mediante la Resolución 484 de 2017, el cual es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), no es igual a estas últimas, y es el derrotero normativo que debe tenerse como pilar fundamental para la construcción del manual de políticas de cada entidad.

Este Marco Normativo contiene el numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el cual se tomará como fundamento para establecer las políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad, que propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Así mismo, la CGN ha emitido el instructivo N° 002 de 2015, documento que ejemplifica, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, documento que debió tomarse como guía para la transición al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno y para el establecimiento de las políticas contables donde se describe la forma cómo se desarrollan las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

De otra parte, en los numerales 2.1.2 y 3.2.4 del procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del respectivo marco normativo, las políticas se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa y debe mantenerse actualizado.

Interrogante 2

Tal como se señaló en el numeral 1 de estas conclusiones las entidades del Sector público colombiano no deben aplicar las NICSP, pues estas corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional. Implementar el proceso contable de una entidad pública bajo ese contexto normativo es incumplir la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, el cual deben observar rigurosa y obligatoriamente.

Interrogantes 3 y 4

Tal como lo define el documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, les corresponde a todas las entidades contables públicas desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables, y elaborar, desarrollar y aplicar las políticas contables ajustadas a sus condiciones y características particulares, con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, en este caso el Marco Normativo para entidades de gobierno, siguiendo el derrotero contemplado en el Instructivo N° 002 de 2015.

La CGN no ha definido ni definirá procedimientos para ajustarse al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, cuando se ha venido aplicando indebidamente un Marco Normativo que legalmente no corresponde, como lo son las NICSP, pues ello redundaría implícitamente en avalar procesos inapropiados.

Por lo tanto, es imperioso que la Entidad formule su Manual de Políticas Contables ajustado al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y la Resolución 193 de 2016, y además proceda a efectuar los ajustes contables que se deriven de las diferencias normativas ocasionadas por la aplicación de un Marco Normativo improcedente, para lo cual deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores, de la Norma denominada POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

CONCEPTO No. 20192000043301 DEL 03-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable para el reconocimiento de la depuración de partidas, omitida en vigencias anteriores y en los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo.

Doctor
 FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA
 Profesional Especializado
 Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia
 Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002659-2, del día 24 de julio de 2019, en la cual indica:

“En el marco de los procesos de depuración y consolidación permanente que realiza la entidad, se ha encontrado diferencias entre los saldos contables y los saldos reportados por las áreas que generan la información, diferencias que corresponden a vigencias anteriores o que no fueron reconocidas en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, ya sea por errores al momento de su contabilización o por omisión en su registro.

¿Cómo debe ser el tratamiento contable de los ajustes que se deban realizar por omisión en el proceso de implementación NICSP? ¿Se deben reexpresar estados financieros de 2018? ¿Se puede afectar directamente la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, cuenta a la que se trasladó el saldo de Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación, en la vigencia actual? Respecto a los ajustes por errores u omisiones de periodos anteriores (2018 y anteriores), estos ¿Se pueden afectar en la vigencia actual directamente en la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, cuenta a la que se traslada la utilidad del ejercicio de esas vigencias anteriores?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1600

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

"3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable." (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

"3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicios;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieron realización y de acuerdo a su esencia económica.

Por lo anterior, en el reconocimiento de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la Entidad debió dar cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes, derechos y obligaciones de la Entidad, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, una vez determinados los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, se debió efectuar la clasificación

con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

La situación descrita en la consulta, se debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectos de corregir las omisiones evidenciadas en la correcta incorporación de las diferentes partidas al momento de generar los saldos iniciales bajo los criterios establecidos en ese marco normativo. Para ello, la Entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, el marco normativo señala que la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente y según el caso consultado, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

Al margen del cambio normativo contable, la Entidad debió adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a esta fecha ya se había efectuado la depuración de las diferentes partidas por situaciones pasadas, así como debe evaluar permanentemente si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20192000043371 DEL 04-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad de establecer indicadores financieros para medir la gestión contable de la entidad

Doctora
LICCETE MOROS LEÓN
Subdirectora de Gestión Corporativa
Fundación Gilberto Álzate Avendaño
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002769-2, del día 02 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Esta entidad Fundación Gilberto Álzate Avendaño — FUGA, es un establecimiento público del orden Distrital, con sede en la ciudad de Bogotá, D, C, la cual cuenta con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio e independiente, adscrito a la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte— SCRCD, cuyo objeto principal es la adopción, integración, coordinación y financiación de programas dirigidos al fomento y desarrollo de la cultura.

Durante el segundo trimestre de 2019 la Oficina de Control Interno, adelantó una Auditoría Interna al proceso de gestión Financiera, la cual cubrió la vigencia 2018 y primer trimestre 2019 y en el informe final uno de sus hallazgos establece:

Hallazgo inicial No. 3: Dentro del contenido de los Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2018, no se evidenció la implementación de Indicadores Financieros para medir la gestión contable de la entidad. (Sic) Situación que también fue observada en los resultados de la evaluación del Sistema de control Interno Contable (vigencia 2018) “No se evidencia la implementación de Indicadores Financieros en la gestión contable de la entidad. Si bien es cierto éstos no se encuentran documentados normativamente, son criterios que evalúa la Contaduría General de la Nación a través del presente informe y que hacen parte de la etapa de análisis, interpretación y comunicación de la información contable de la entidad”.

Al respecto el área contable había presentado el siguiente comentario al informe preliminar de auditoría:

Se solicita se retire este hallazgo, dado que el anexo a la Resolución 193 de 2016 expedido por la Contaduría General de la Nación esta direccionado a las oficinas de Control Interno, por cuanto el referido anexo describe el procedimiento para la evaluación del sistema de Control Interno contable.

Lo anterior se confirma por cuanto en la parte pertinente el referido anexo puntualiza:

“A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

REVELACIÓN PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

30. Comprobar que la información revelada en los estados financieros corresponda con la registrada en los libros de contabilidad reglamentados en el Régimen de Contabilidad Pública. 31. Comprobar que la información financiera sea suministrada oportunamente al representante legal de la entidad y demás usuarios internos de la información. 32. Verificar que el reporte de información financiera sea suministrado oportunamente a la Contaduría General de la Nación y que corresponda con los estados financieros. 33. Verificar que la información financiera sea suministrada oportunamente a los organismos de inspección, vigilancia y control y demás usuarios. 34. Verificar que la información financiera pueda ser consultada por los interesados. 35. Verificar que la información financiera suministrada a la alta dirección esté acompañada de un adecuado análisis e interpretación. 36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.”.

Como se puede evidenciar estas actividades son propias de la evaluación que adelantan las oficinas de control interno de las entidades.

Por otra parte, y en cumplimiento al objeto misional la función de las entidades públicas del Distrito Capital no es generar rentabilidad, sino dar alcance a un desarrollo social enmarcado en el plan de desarrollo de la administración de turno. Adicionalmente es viable que las entidades públicas miden su gestión lo cual se hace a través del Balance Social y los indicadores de gestión que elaboran las áreas de planeación de cada una de las entidades.

SOLICITUD:

Por lo expuesto, de manera atenta me permito solicitarle un concepto técnico contable para determinar si (Sic) la el área contable debe implementar indicadores financieros para medir

la gestión contable de la entidad, o es la Oficina de Control interno la que debe establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la Entidad. (...)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales. En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando.

PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

ARTÍCULO 2o. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

- a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten;
- b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- f) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;
- h) Velar porque la entidad disponga de procesos de planeación y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional, de acuerdo con su naturaleza y características;

ARTÍCULO 3o. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

- a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;
- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros. (...)

ARTÍCULO 6o. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos” (Subrayado fuera de texto)

El literal c) del numeral 1.2. Objetivos del control interno contable, del Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...) c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 3.3. y 3.3.1. del Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señalan:

“3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos.

Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

ETAPAS DEL PROCESO CONTABLE		
ETAPA	SUBETAPA	ACCIONES DE CONTROL
REVELACIÓN	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	(...) 36. Establecer <u>indicadores pertinentes</u> para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad. (...)

(...) Las anteriores acciones de control se implementarán, sin perjuicio del cumplimiento de todas aquellas que las entidades consideren pertinentes para gestionar los riesgos asociados al proceso contable, de acuerdo con la naturaleza de la entidad, la recurrencia del trabajo de evaluación de control interno contable, la disponibilidad de recursos y el respectivo programa de auditoría.

En lo que refiere, específicamente, a la valoración y gestión de los riesgos de índole contable, estos se deberán desarrollar según la metodología dispuesta para tal fin por el gobierno nacional.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 6° de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas es del representante legal o máximo directivo correspondiente y de los jefes de cada una de las distintas dependencias.

La aplicación de indicadores financieros hace parte de la etapa de revelación dentro del proceso contable, la cual es inherente a la preparación y presentación de los Estados Financieros de una entidad contable pública.

Por lo tanto, el establecimiento de indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad, como una de las acciones de control asociados al proceso contable para mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y de los jefes de las dependencias que se encuentren involucradas en la subetapa del proceso contable relacionada con la preparación y presentación de estados financieros, según corresponda a la estructura orgánica de la respectiva entidad.

CONCEPTO No. 20192000047351 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo aplicable a las Instituciones Educativas Públicas y competencia para la elaboración del Manual de políticas contables

Señor
FRANK DE LA HOZ ACOSTA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002964-2, del 23 de agosto de 2019, en la cual consulta sobre si los colegios e instituciones educativas públicas hacen parte del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y si estas son autónomas para establecer sus propias políticas contables.

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 9°. Instituciones educativas. Institución educativa es un conjunto de personas y bienes promovida por las autoridades públicas o por particulares, cuya finalidad será prestar un año de educación preescolar y nueve grados de educación básica como mínimo, y la media. Las que no ofrecen la totalidad de dichos grados se denominarán centros educativos y deberán asociarse con otras instituciones con el fin de ofrecer el ciclo de educación básica completa a los estudiantes. (...)”

Las instituciones educativas estatales son departamentales, distritales o municipales.

Parágrafo 1°. Por motivos de utilidad pública o interés social, las instituciones educativas departamentales que funcionen en los distritos o municipios certificados serán administradas por los distritos y municipios certificados. Por iguales motivos se podrán expropiar bienes inmuebles educativos, de conformidad con la Constitución y la ley. Durante el traspaso de la administración deberá garantizarse la continuidad en la prestación

del servicio educativo. Para el perfeccionamiento de lo anterior se suscribirá un convenio interadministrativo entre las entidades territoriales. (...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Decreto N° 4791 de 2008, por el cual reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, en sus artículos prescribe:

“Artículo 16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Decreto 1851 de 2015, por el cual se reglamenta la contratación del servicio público educativo por parte de las entidades territoriales certificadas y se subroga un capítulo del Decreto 1075 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaría de educación, o la dependencia que haga sus veces. (...) (Subrayado fuera del texto)

El Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

PARÁGRAFO. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma, Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial. (...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 533 de 2015, y sus modificaciones, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1° de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de las Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el manual de estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde a la función económica que desarrolla de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015.

ARTÍCULO 3°. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.”

Por su parte, el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, modificada por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o

económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la misma norma, sobre la organización del proceso contable, establece:

"3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
 - b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
 - c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- (...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera. (...)

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.”

CONCLUSIONES

En el entendido que, las Instituciones Educativas Públicas son administradas por los distritos o municipios certificados, o por los departamentos cuando se encuentra en un municipio no certificado, y que estos se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, y además será la entidad territorial la encargada de establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal, es preciso indicar que, para efectos del reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Instituciones Educativas Públicas se deben aplicar los criterios contemplados en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, así como las modificaciones introducidas a la misma.

Por otra parte, dado que las entidades territoriales tienen la autonomía necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se adapte a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura organizacional y a las características que le sean propias, será la Entidad Territorial la

encargada de establecer el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es si se realiza de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables.

La Entidad Territorial podrá adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de información contable sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa. La Entidad deberá definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tenga injerencia en el proceso contable.

Por lo tanto, como los Fondos de Servicios Educativos están integrados a la contabilidad de las Entidades Territoriales, entonces deberán implementar el manual de políticas contables emitido por estas, pues en cualesquiera de las dos modalidades de organización del proceso contable antes mencionadas, la ejecución del servicio educativo es una función impuesta legalmente a tales entes territoriales.

CONCEPTO No. 20192000049711 DEL 12-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registros contables aplicables a patrimonios autónomos con código de consolidación clasificados como entidades de gobierno.

Doctora
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ
 Coordinadora GIT de Contabilidad
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002853-2 del 13 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Solicitamos cordialmente su apoyo y colaboración, para emitir concepto acerca del tratamiento contable que debe a aplicar el PA Fondo Francisco José de Caldas - Fiduprevisora S.A, con código de consolidación 923272804 entidad de gobierno, en relación al convenio especial de cooperación 854 de 2018 celebrado entre el Departamento Administrativo de Ciencia y Tecnología e Innovación-Colciencias, la Fiduciaria la Previsora SA, vocera del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia la Tecnología y la Innovación “Francisco José de Caldas” y el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones cuyo objeto es: aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para fortalecer la estrategia de centros de Excelencia y apropiación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país.

La ley 1286 de 2009 estableció de manera expresa que los recursos correspondientes al Fondo Nacional de Financiamiento para la ciencia, la Tecnología y la Innovación, Francisco José de caldas fueran administrados a través del Patrimonio Autónomo; para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -COLCIENCIAS- celebró un Contrato de Fiducia Mercantil con la Fiduciaria la Previsora S.A previa licitación pública, al cual le transfiere los recursos para el desarrollo del objeto del convenio.

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones entrega directamente los recursos al Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas debitando la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO, procedimiento contable establecido por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 386 de 2018, para los Recursos Entregados en Administración.

Sin embargo, no se establece procedimiento contable que debe aplicar los Patrimonios Autónomos constituidos en desarrollo del Contrato de Fiducia Mercantil, cuando este tiene código de consolidación en la Contaduría General de la Nación y es una Entidad de Gobierno.

Por lo anterior, agradecemos su acostumbrada amabilidad y quedamos atentos a su orientación para dar claridad en la imputación contable a aplicar por el PA Fondo Francisco José de Caldas - Fiduprevisora SA, que registra los recursos recibidos en administración en la subcuenta 290201 — Recursos recibidos en Administración, porque acorde al instructivo de cierre contable No. 001: la Sociedad Fiduciaria no debe reportar en operaciones recíprocas sino la Entidad Pública con la que se tenga el derecho o la obligación”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC, suscribió el Convenio Especial de Cooperación 0000854 con el Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación COLCIENCIAS y la Fiduprevisora S.A—Patrimonio Autónomo Fondo Nacional Francisco José de Caldas, con el objetivo de “PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos administrativos y financieros para fortalecer la estrategia de centros de excelencia y Apropiación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país”.

La cláusula segunda del mismo convenio establece las obligaciones de las partes firmantes del convenio, dentro de las cuales señala:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES FIRMANTES DEL CONVENIO

2.1. OBLIGACIONES DEL FONDO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES

2.1.1. Aportar oportunamente los recursos establecidos para la realización del objeto del convenio.

2.1.2. Concurrir en las actividades de conceptualización estructuración, planificación e intercambio de argumentos a que haya lugar para la buena ejecución del convenio.

(...)

2.1.4. Designar el supervisor del convenio, quien se encargará de la supervisión y el seguimiento técnico, jurídico, administrativo y financiero al desarrollo de las actividades del convenio hasta su liquidación, de acompañar el proceso, y de las gestiones necesarias para alcanzar el éxito del proyecto.

(...)

2.1.6. Participará en la dirección y administración del convenio a través de sus representantes en el comité técnico.

(...)

2.2. OBLIGACIONES – DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN – COLCIENCIAS

(...)

2.3. OBLIGACIONES – DE LA FIDUCIARIA COMO VOCERA Y ADMINISTRADORA DEL FONDO DE FINANCIAMIENTO PARA LA CIENCIA, LA TECNOLOGÍA Y LA INNOVACIÓN, FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS.

3.2.1. Coordinar con Colciencias el recaudo de los aportes que el Ministerio TIC – Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se obligue a realizar en virtud del convenio.

3.2.2. Indicar las subcuentas bancarias a donde los recursos del Ministerio TIC – Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones deban ser transferidos.

3.2.3. Desarrollar las actividades propias de la gestión para la realización del presente convenio con el acompañamiento permanente de Colciencias y del Ministerio TIC – Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

3.2.4. Presentar los informes financieros con los soportes respectivos (número de comprobantes y de cheques, concepto del gasto, beneficiario y cuantía del egreso), previamente a la realización de los correspondientes desembolsos, los cuales estarán condicionados a la presentación de dichos informes. La relación de los gastos efectuados con los recursos objeto del convenio, deberá ser incluida en el respectivo informe.

3.2.5. Llevar una contabilidad separada de la forma en que se invierten y ejecutan cada uno de los recursos aportados, así como de los rendimientos financieros generados.

3.2.6. celebrar, de acuerdo con los modelos que se definan para el efecto, los actos, contratos o convenios necesarios para la financiación de programas, proyectos y actividades de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, verificando que estos actos, contratos

o convenios cuenten con la totalidad de los documentos necesarios para su celebración, así como los requisitos de perfeccionamiento, ejecución y legalización.

3.2.7. realizar los desembolsos derivados de los contratos o convenios antes mencionados previo cumplimiento de los requisitos previstos en cada contrato o convenio.

(...)”

Adicionalmente, la cláusula décima del convenio establece que “No existirá ningún tipo de solidaridad entre las partes del presente convenio, pues cada una responderá por las obligaciones que específicamente asume en virtud del mismo”.

Por otra parte, el artículo 22 de la Ley 1286 de 2009, estableció:

“Artículo 22. Fondo Nacional de Financiamiento Para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Créase el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través de un patrimonio autónomo. Para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- celebrará un contrato de fiducia mercantil previa licitación pública.

En ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (modificada por la Resolución 156 de 2018), que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, en cuyo artículo 5º estableció lo siguiente:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada

(...) (Subrayado fuera del texto)”

Mediante la expedición de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En consonancia con lo anterior, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. En dicho procedimiento se estableció lo siguiente:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración(...)” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el numeral 3 del artículo 5º de dicho procedimiento, estableció:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta temporalmente dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.”
(Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, mediante comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018, emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN, se informó que “ (...) para la preparación y reporte de la información correspondiente a la categoría Información Contable Pública — Convergencia a partir del tercer trimestre julio - septiembre de 2018, la entidad debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015 y sus modificaciones; así mismo, debe atender los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones.

Lo anterior significa, de acuerdo con la interpretación jurídica, que el patrimonio autónomo Francisco José de Caldas a cargo de COLCIENCIAS, debe preparar y reportar su información contable en forma independiente de la información del Departamento Administrativo.”
(Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo observado en las consideraciones, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC, suscribió el Convenio Especial de Cooperación 0000854 con el Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación COLCIENCIAS y la Fidupervisora S.A—Patrimonio Autónomo Fondo Nacional Francisco José de Caldas, con el objetivo de aunar esfuerzos administrativos y financieros para fortalecer la estrategia de centros de excelencia y Apropiación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país.

En dicho convenio se establecieron las obligaciones de cada una de las partes, FONTIC como entidad que entrega los recursos, COLCIENCIAS como entidad que participa en la ejecución del convenio y el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas como entidad que administrará los recursos del convenio, tal y como se puede observar en la cláusula segunda del convenio suscrito. En ese sentido, se identifica que el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas participa dentro del convenio como una entidad administradora.

Ahora bien, de acuerdo con el comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018 en el que se define el Marco Normativo aplicable para el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas, se entiende que dicho patrimonio debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, y se enmarca dentro del numeral 2° del artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, expedida por la U.A.E. Contaduría General de la Nación, y por tanto debe aplicar integralmente el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y deberá preparar y reportar su información contable como una entidad pública independiente de la información de COLCIENCIAS.

Por lo anterior, el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas deberá observar todos los componentes de dicho Marco los cuales fueron establecidos en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones: Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas aplicará el numeral 3 de la Resolución 386 de 2018 y reconocerá los recursos recibidos en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. De igual forma. el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones aplicará lo establecido en dicho numeral y debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS

EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Es importante tener en cuenta que las entidades deberán observar integralmente lo establecido en la Resolución 386 de 2018 para efectos de registrar los hechos económicos que se derivan de la ejecución del convenio.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000311 del 09-01-2019
20192000003101 del 07-02-2019
20192000005001 del 15-02-2019
20192000006221 del 26-02-2019
20192000006261 del 26-02-2019
20192000010701 del 19-03-2019
20192000010731 del 19-03-2019
20192000011441 del 26-03-2019
20192000012841 del 04-04-2019
20192000015911 del 03-05-2019
20192000021391 del 16-05-2019
20192000022551 del 28-05-2019
20192000024701 del 12-06-2019
20192000024741 del 12-06-2019
20192000027011 del 25-06-2019
20192300016601 del 18-06-2019
20192300027091 del 27-06-2019
20192000027631 del 02-07-2019
20192000028331 del 09-07-2019
20192000028341 del 09-07-2019
20192000030281 del 24-07-2019
20192300027171 del 19-07-2019
20192000011863 del 22-08-2019
20192000031341 del 05-08-2019
20192000031441 del 06-08-2019
20192000032711 del 12-08-2019
20192000033781 del 20-08-2019
20192000034331 del 16-08-2019
20192000035971 del 16-08-2019
20192000036051 del 16-08-2019

20192000036751 del 23-08-2019
20192000047401 del 11-09-2019
20192000049721 del 12-09-2019
20192000053431 del 19-09-2019
20192000053441 del 19-09-2019
20192000053451 del 19-09-2019
20192000053501 del 19-09-2019
20192000055131 del 23-09-2019

Capítulo 2

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20192000031151 DEL 01-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Otros ingresos Gastos por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones.
	SUBTEMAS	¿Cuál es el registro contable que se debe hacer para la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019?

Doctor
LUIS GABRIEL TÉLLEZ CÁRDENAS
Contador
E.S.E. Hospital Regional de Duitama
Duitama-Boyacá

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500025132, del 09 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

La doctrina contable pública para la medición posterior de las cuentas por cobrar dice “Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro de valor”.

Para el siguiente ejemplo cual es el registro a realizar para contabilizar la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019:

Tengo una cuenta por cobrar por \$2.498.750 de la factura HRDB125474 que fue radicada en octubre de 2017; factura la cual fue cancelada por el deudor en el mes de abril de 2019; que de acuerdo a la fecha de radicación, la tasa de interés para el cálculo del deterioro y los días normales de plazo, esta factura presenta los siguientes saldos:

131902 Cuentas por cobrar a marzo 31 de 2019	\$2.498.750
131902 Cuentas por cobrar a abril 30 de 2019	– 0 –
138609 Deterioro acumulado a diciembre de 2018	\$74.953
138609 Deterioro Acumulado a Marzo de 2019	\$104.695
534709 Deterioro cuentas por cobrar a marzo de 2019	\$29.742

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

La norma de Cuentas por cobrar contenida en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en los párrafos 5 y 6 del numeral 2.4- Medición posterior, establecen:

2. CUENTAS POR COBRAR

2.4. Medición posterior

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del

deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

En el Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, vigente, contiene las siguientes descripciones y dinámicas:

CUENTA 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- 2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

CUENTA 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.

CUENTA 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.

2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La E.S.E Hospital Regional de Duitama para la contabilización de la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019, debe tener en cuenta, lo establecido en la norma de Cuentas por cobrar y además lo señalado en el numeral 16.6 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor de la norma Deterioro del valor de los activos, norma contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, vigente.

Por otra parte, la E.S.E. Hospital Regional de Duitama también debe utilizar las descripciones y las dinámicas de las cuentas contenidas en el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para contabilizar la reversión del deterioro en el mes de abril de 2019.

Por último, los registros contables que debe efectuar la empresa son los siguientes:

1- Contabilización de la reversión del deterioro acumulado a diciembre de 2018. Se debita la subcuenta 138609-Prestación de servicios de salud de la cuenta 1386-DETERIORO

ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acredita la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

2. Contabilización de la reversión del deterioro reconocido durante el período actual. Se debita la subcuenta 138609-Prestación de servicios de salud de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acredita la subcuenta 534709-Prestación de servicios de salud de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**CONCEPTO N° 2019200002261 DEL 29-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados.
	SUBTEMAS	Clasificación dentro del activo de las inversiones que INFIDER posee en TELECAFÉ LTDA.

Doctor

SERGIO ALEXANDER TREJOS GARCÍA

Representante Legal

Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda-INFIDER

Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000138-2, del 18 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre la clasificación dentro del activo de las inversiones que posee INFIDER en TELECAFÉ LTDA.

Al respecto, establece que INFIDER es propietaria de 932 cuotas equivalentes al 32,83% del total, tiene participación de un voto con respecto al total de votos de los siete socios, el cual le daría un porcentaje de participación de 14,2857%, y representación en la Junta Directiva de TELECAFÉ.

CONSIDERACIONES

Las inversiones se reconocerán y clasificarán dentro del activo, atendiendo los siguientes lineamientos dados en el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

14.6 Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

14.7 Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo.

2. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que tienen valor razonable y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

6. Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo. (...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

2. Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el valor de los rendimientos del inversor.

2. Un inversor tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan, de forma significativa, los rendimientos de la receptora de la inversión. Por su parte, un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la receptora de la inversión.

4. Un inversor controla la receptora de la inversión si además del poder sobre la participada y la exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en esa entidad, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la empresa inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

2. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria.

Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la empresa no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la entidad receptora de la inversión se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la entidad receptora de la inversión quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. (...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos del negocio. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La empresa reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para efectuar una correcta clasificación de una participación en el patrimonio de una empresa cuya inversión está respaldada con instrumentos de patrimonio, la entidad inversora deberá realizar una evaluación de una serie de aspectos que permitan identificar la naturaleza y demás características particulares de la relación existente entre los inversores y la entidad receptora de la inversión.

Dentro de los aspectos que deberá tener en cuenta la entidad para determinar la correcta clasificación, se encuentran los siguientes:

a) Control individual. Un inversor ejerce control sobre una participada, cuando tiene derecho a recibir los beneficios variables o se expone a los riesgos relativos a la inversión y utiliza su poder para afectar la naturaleza o la cuantía de dichos beneficios o riesgos, con independencia de su participación patrimonial. Además, es necesario, para que haya control, comprobar que el inversor se beneficia de las actividades de la participada y se expone al riesgo de una pérdida potencial.

Si se concluye que la entidad, además de dirigir las actividades relevantes de la empresa, utiliza su poder para disponer o decidir sobre el valor o la manera como recibe los beneficios provenientes de la inversión, o el valor o la forma como asume los riesgos que podrían afectar su situación financiera, como por ejemplo, las obligaciones financieras y operativas a cargo de la empresa que tendría que asumir en el evento en que esta no pueda atenderlas, la participación en una empresa se clasificará como una inversión en controlada.

b) Influencia significativa. Un inversor posee influencia significativa sobre la entidad receptora de la inversión, cuando puede intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin que se configure control ni control conjunto.

Al evaluar si la entidad ejerce influencia significativa sobre una empresa societaria, se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa.

Ahora bien, es posible que la entidad no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en la empresa societaria, pero logre argumentar la existencia de influencia significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas: tiene representación en el órgano de dirección de la empresa, participa en los procesos de fijación de las políticas de la empresa, efectúa transacciones significativas con la empresa, intercambia personal directivo con la empresa, y suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde a la entidad efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre una empresa, para que la participación accionaria se clasifique como una inversión en asociada.

c) Control conjunto. Un inversor ejerce control conjunto sobre una empresa, cuando ha pactado con otros inversores compartir el control de la misma, de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

A efectos de determinar si la entidad ejerce control conjunto sobre una empresa, es necesario verificar que se cumplan con los siguientes requisitos: existe control colectivo sobre la empresa, es decir todos los accionistas o un grupo de ellos dirigen las actividades relevantes de la misma, ningún accionista controla de forma individual la empresa, y las decisiones sobre las actividades relevantes de la empresa se aprueban con el consentimiento de todas las partes que comparten el control.

Adicionalmente, conviene indicar que al efectuar el análisis sobre el control conjunto sobre la empresa, la entidad debe validar los siguientes parámetros: los accionistas que comparten el control de la empresa están expuestos y asumen los riesgos inherentes a la participación, los accionistas que comparten el control de la empresa se benefician de las actividades que ésta desarrolla, y los accionistas que comparten el control utilizan su poder para afectar la naturaleza y la cuantía de los riesgos y beneficios relativos a la participación, con independencia de su participación patrimonial.

Si fruto del análisis efectuado por la entidad se confirma la existencia de control conjunto, la participación patrimonial se clasificará como una inversión en negocio conjunto.

d) Ausencia de control o de influencia significativa. Cuando una inversión no reúna los requisitos descritos en los literales a), b) y c) para ser clasificada como inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe ser catalogada como una inversión de administración de liquidez y se clasificará en una de las categorías enunciadas en el numeral 1.2., de la Norma de inversiones de administración de liquidez, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Así lo anterior, corresponde a INFIDER realizar el análisis pertinente y aplicando el juicio profesional, clasificar la participación que posee en TELECAFÉ LTDA, de acuerdo con los anteriores lineamientos, pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

En todo caso, la entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados para clasificar las participaciones en el patrimonio de una empresa, y los cambios en esos juicios y supuestos cuando existan nuevas circunstancias que proporcionen evidencia objetiva para efectuar una reclasificación a otra categoría.

CONCEPTO No. 20192000036291 DEL 21-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Clasificación de inversiones en entidades en liquidación sobre las cuales se tiene una participación inferior al 8%.

Doctora
EMILCE DONOSO CALDERON
Analista de Contabilidad
Central de Inversiones S.A. (CISA)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002778-2, del día 05 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Régimen de Contabilidad Pública del año 2006, establecía la siguiente dinámica para la cuenta 1.2.16 Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación: Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas y 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que CISA desde el año 2006 hasta el 30 de junio presenta Inversiones en entidades en liquidación-Sociedades de economía mixta por un saldo de \$1.119.316,78 y en la cuenta (1.2.16.04) Inversiones en entidades en liquidación – Entidades privadas por valor de \$2.120.904.588,26 para un total de \$2.122.023.905,04 correspondiente a acciones adquiridas por CISA en el desarrollo de su objeto social en el proceso de salvamento de las entidades financieras públicas, proceso liderado por FOGAFIN quien en su momento era accionista en un 99.9%, cabe anotar que las inversiones registradas en estas cuentas no fueron inversiones producto de exceso de liquidez sino como ya se mencionó producto del desarrollo del objeto social y son inversiones que hacen parte del inventario para la venta de CISA.

Por otra parte, y de acuerdo con la dinámica del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414, establece: “Cuenta 1.2.16 Inversiones en entidades en liquidación. (Sic) Representa el valor de las inversiones en entidades que se encuentran en proceso de liquidación sobre las cuales, de no haberse presentado este hecho, la empresa inversora tendría una participación en una controladora, asociada o negocio conjunto.

Con lo anterior y teniendo en cuenta que la participación de las acciones que posee CISA en las entidades en liquidación es inferior al 8%, ¿cuál debería ser la clasificación correcta de estas inversiones bajo el marco normativo para entidades sujetas a la Resolución 414? (...)”

Mediante comunicación telefónica del día 15 de agosto de 2019, la doctora Catalina Forero Lorero, Analista de Impuestos de la Central de Inversiones S.A.S informa que sobre dichas inversiones la entidad ha determinado que no espera una recuperación de la inversión por lo cual, se encuentran totalmente deterioradas.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 6.1.1. y 6.2.1. del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 214 y sus modificaciones, se referente a la definición y criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir

a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes. (...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 1.1. Reconocimiento, de la Norma de Inversiones de administración de Liquidez del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

"1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos

de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora." (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 16 y 18 del numeral 5.2. Cambios en una estimación contable, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establecen:

"16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (...)

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio." (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma en mención, señala:

"20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas se concluye lo siguiente:

Si con base en la evidencia relacionada con las condiciones de las inversiones, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros es nula y, por lo tanto, no se espera que tenga un potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo de CISA, la empresa deberá dar de baja las inversiones al no cumplir con la totalidad de los criterios de reconocimiento de los activos, afectando la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES si corresponde a una corrección de un error de periodos anteriores, o un gasto por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez, según su categoría, en la subcuenta respectiva de la cuenta 5804-FINANCIEROS si corresponde a nueva información o nuevos acontecimientos del periodo corriente que afectaron su reconocimiento.

Debe tener en cuenta que en caso de corresponder a errores de periodos anteriores materiales, para efectos de la presentación de los estados financieros, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, aplicando los criterios establecidos en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En caso tal que, producto de la evidencia relacionada con las condiciones de las inversiones, se determine que existe probabilidad de que el recurso genere beneficios económicos futuros y, por lo tanto, se espera que tenga un potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo de CISA, la empresa deberá clasificar las inversiones en la subcuenta respectiva de alguna de las siguientes cuentas de inversiones de administración de liquidez, según la categoría que les corresponda: 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.

2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.4 INVENTARIOS

CONCEPTO N° 20192000005131 DEL 18-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cámbulos-Fundadores.

Doctor
HERMÁN LOAIZA MARTÍNEZ
Gerente
Asociación Cable Aéreo Manizales
Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000190-2, el día 23 de enero de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“La Contraloría General del Municipio de Manizales, en ejercicio de sus atribuciones practicó una auditoría gubernamental con enfoque integral modalidad Regular a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, entidad de segundo grado creada en el año 2009, cuyo objeto social es diseñar, operar, asesorar y mantener sistemas de transporte por cable aéreo.

Para el desarrollo de este proceso auditor, manifiesta la Contraloría Municipal aplica normas y disposiciones contenidas en el artículo 267 y 268 de la Constitución Política, las Leyes 42 de 1993, 610 de 2000 y 1474 de 2011 y la Resolución 037 de enero 22 de 2013 por medio de la cual se adopta la Guía de Auditoria Territorial-GAT.

En tal virtud, a la ACAM le fue comunicado el Informe Preliminar de la Auditoría Regular N° 2.01 de septiembre de 2018, en la cual se incluyó una observación relacionada con la presunta indebida contabilización del valor de los inventarios por valor de \$1.698.918.402 que corresponden a los repuestos adquiridos a nombre de la entidad INFI-MANIZALES para la operación del sistema de línea 1 (cámbulos- Fundadores), lo que en concepto del organismo de control, alteró significativamente la calidad, consistencia y razonabilidad de los hechos, transacciones y resultados de la entidad.

En respuesta a la presente observación, ejerciendo el derecho de contradicción se presentaron los argumentos suficientes y necesarios que sustentaban la correcta contabilización de los estados contables de la Asociación Cable Aéreo de Manizales, de estos valores, en esencia porque acorde con su objeto social la entidad que administra, mantiene, usa, explota y controla los inventarios contabilizados, es la Asociación Cable Aéreo de Manizales.

La contraloría desestima los argumentos y evidencias expuestos por la Asociación y la Revisoría Fiscal, y procede a confirmar un hallazgo de auditoría de grandes repercusiones financiera, administrativas y jurídicas, desconociendo así el derecho de contradicción y el procedimiento de auditoría que debe aplicar, pues es claro que surgió una controversia jurídica de carácter interpretativo de las disposiciones emanadas de la Contaduría General de la Nación, único órgano instituido para regular los asuntos contables en el país, sin que le sea dable a la Contraloría sentenciar o resolver estas controversias de manera unilateral, toda vez que nuestro ordenamiento jurídico no le da esa atribución.

(...)

Solicitamos de manera comedida se nos emita concepto sobre quien es el titular de los inventarios que corresponden a los repuestos adquiridos a nombre de INFI-MANIZALES, para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábulo-Fundadores, dado que la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso ya que una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y los beneficios asociados al mismo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo, por lo tanto, en razón a que en la actualidad dicho activo se encuentra a merced y custodia de la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, ¿esta entidad es la que debe contabilizar en sus inventarios, estos activos?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

En el numeral 6.1.1 del El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se estipula:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una organización puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar los juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación o, b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos. (...)”

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad competente para emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, y es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y demás temas que son objeto de su función normativa.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define los activos como recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y estipula que para que un activo pueda reconocerse, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Tratándose del control, el marco conceptual señala que en algunas circunstancias es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quien ostenta el control del

recurso teniendo en cuenta que una empresa lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

Con relación a su consulta sobre quién debe hacer el reconocimiento contable de los repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cámbulos-Fundadores, me permito manifestar que, debe reconocer los bienes la empresa para quien los mismos cumpla los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, que el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad, en este sentido, si la titularidad jurídica de los recursos la ostenta INFI-MANIZALES, pero el control lo ejerce la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, es esta última quien debe reconocerlos.

CONCEPTO No. 20192000023061 DEL 27-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Aclaración concepto sobre reconocimiento contable de repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábmulos-Fundadores.

Doctor
 GILDARDO ARLÉN CANO LÓPEZ
 Director Planeación y Control Fiscal
 Contraloría General del Municipio de Manizales
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001667-2 el día 25 de abril de 2019, en la cual solicita aclaración respecto al concepto CGN No. 2019000005131 del 18 de febrero de 2019, emitido a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, y manifiesta que el particular obedece a que en los numerales 4, 7, 12 y 13 de la cláusula cuarta del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-02 suscrito entre la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales "INFIMANIZALES" se establece que los beneficios futuros de la operación deberán ser trasladados mensualmente a INFIMANIZALES, entidad que además de tener la titularidad de los bienes, recibe los beneficios futuros de los mismos y asume los riesgos de la operación.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En las consideraciones del concepto CGN N° 20192000005131 del 18 de febrero de 2018, se señala:

<<En el numeral 6.1.1 del El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se estipula:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una organización puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar los juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación o, b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.
2. Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede

o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos. (...)”>>.

Por su parte, las conclusiones del referido concepto estipulan:

“Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define los activos como recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y estipula que para que un activo pueda reconocerse, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Tratándose del control, el marco conceptual señala que en algunas circunstancias es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quien ostenta el control del recurso teniendo en cuenta que una empresa lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

Con relación a su consulta sobre quién debe hacer el reconocimiento contable de los repuestos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábulo-Fundadores, me permito manifestar que, debe reconocer los bienes la empresa para quien los mismos cumpla los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, que el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad, en este sentido, si la titularidad jurídica de los recursos la ostenta INFI-MANIZALES, pero el control lo ejerce la ASOCIACIÓN CABLE AÉREO DE MANIZALES, es esta última quien debe reconocerlos.” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula cuarta del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028 suscrito entre la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales “INFIMANIZALES” estipula:

“CUARTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. En armonía con el artículo 3 de la Ley 489 de 1998 que señala los principios de la función administrativa, las partes contraen las siguientes obligaciones: i. Por parte de LA ASOCIACIÓN. 1. Administrar, operar y realizar el mantenimiento del sistema. 2. Administrar y procurar el inventario de los bienes muebles e inmuebles del sistema con la totalidad de sus componentes. 3. Organizar, conservar y

mantener el buen estado de los bienes muebles e inmuebles afectados al sistema salvo el deterioro normal producto del uso y el paso del tiempo. 4. Contratar y mantener vigentes por el término de duración del contrato los seguros necesarios para amparar con suficiencia patrimonial los riesgos derivados de la administración, operación y mantenimiento del sistema, incluyendo los de responsabilidad civil contractual y extracontractual, anotando en todo caso que el beneficiario será INFIMANIZALES. 5. Procurar bajo criterios de sostenibilidad, responsabilidad rentabilidad y beneficio social, el sistema. 6 Informar oportunamente la ocurrencia de hechos que deriven en afectaciones significativas del sistema. 7. Implementar un modelo de contabilidad independiente para cada una de las líneas que integran el sistema, así como los instrumentos que reporte y control de estados financieros para determinar cada mes los excedentes de la operación. 8. Gestionar y cumplir con los compromisos y obligaciones tributarias que genere la operación y administrar del sistema. (...) 12. Retornar mensualmente a INFI-MANIZALES los excedentes que genere el sistema. 13. Restituir la totalidad de los bienes que integran el sistema al vencimiento del plazo pactado o de sus renovaciones. (...). li) Por parte de INFIMANIZALES. 1. Prestar a LA ASOCIACIÓN la colaboración necesaria para la correcta ejecución del contrato. 2. Entregar a LA ASOCIACIÓN la infraestructura del sistema integrado por las líneas señaladas en el párrafo de la cláusula primera. 3. Recibir de parte de LA ASOCIACIÓN el sistema una vez cumplido el término pactado para la ejecución del contrato." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con radicado CGN N° 20192000005131 el 18 de febrero de 2018, dirigido a la Asociación Cable Aéreo de Manizales, en el cual se señaló que de acuerdo a lo estipulado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, además se estableció que el reconocimiento contable de los repuestos requeridos para la operación del sistema de cable aéreo línea Cábmulos-Fundadores debía realizarlo la entidad para quien los mismos cumplieran los criterios de reconocimiento como activos, y que, aunque la titularidad jurídica de los recursos la ostentara INFIMANIZALES, en caso de que la Asociación Cable Aéreo tuviera el control de los mismos sería esta quien debía reconocerlos.

En este sentido, es preciso señalar que con la consulta radicada inicialmente no se anexó copia del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028, de tal manera que el desarrollo del concepto emitido se efectuó con base únicamente en la información suministrada por el consultante, por lo que la respuesta a la consulta se supeditó al contexto planteado por el consultante donde expresa que la

Asociación Cable Aéreo ostenta el control. En este punto es menester manifestar que la CGN no se pronunció respecto a si dicha Asociación lo ostentaba o no.

Ahora bien, con la solicitud de aclaración del concepto referido, mediante la cual se anexa copia del contrato interadministrativo de administración, operación y mantenimiento No. 2016-04-028 y una vez realizado el análisis del mismo, se observan en el sustrato del acuerdo jurídico firmado, en principio, elementos indicativos de que el control de los inventarios lo ostenta INFIMANIZALES, quien además es el titular de los mismos.

No obstante, en atención a que en el contrato interadministrativo No. 2016-04-028, no están regulados algunos asuntos importantes para efecto de determinar el control con toda propiedad, como el tipo de remuneración recibida por la Asociación Cable Aéreo de Manizales por la prestación de sus servicios (la función de recaudo otorgada a la Asociación no implica necesariamente el control y titularidad en cabeza de ésta respecto de tales recursos financieros), quién debe responder por la pérdida o deterioro de los inventarios, ni se determina a quien corresponde asumir las eventuales pérdidas operacionales (solamente se contempla el retorno de los excedentes mensuales), aunado a que el párrafo único de la cláusula segunda no es claro al respecto, la Asociación Cable Aéreo de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales "INFIMANIZALES", deben evaluar el asunto a efectos de determinar inequívocamente quien ostenta el control de dichos recursos, y proceder a realizar el adecuado reconocimiento contable de los mismos, y de ser el caso, realizar los ajustes pertinentes al instrumento jurídico y las correcciones en materia contable, a que haya lugar.

En este sentido, se aclara lo señalado en el concepto CGN No. 2019000005131 del 18 de febrero de 2019, y se precisa que el reconocimiento contable de los activos no debe obedecer a intereses distintos a los del cumplimiento de la normativa contable, por lo cual, los juicios profesionales que sustenten los análisis deben ser técnicos, estar basados en la esencia económica que se desprende de las cláusulas de los contratos o instrumentos jurídicos y deben aplicar los criterios generales estipulados por la Contaduría General de la Nación.

2.5 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO N° 2019200000231 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable cuando en los contratos de comodato hay transferencia de riesgos y beneficios económicos por un periodo no sustancial de la vida económica del activo. IVA en contratos de comodato.

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada-Contabilidad
Metro Cali S.A.
Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004847-2, del día 30 de noviembre del 2018, en la cual se señala:

“Metro Cali S.A. ha suscrito con la Fundación Iberoamérica al Arte, un contrato de comodato, mediante el cual la entidad entrega a la Fundación, el uso y goce de manera gratuita de 1.004,74 metros cuadrados, para destinarlo exclusivamente a la actividades administrativas y operativas de desarrollo y creación de obra y arte, bodega, taller y sala de exhibición privada de uso público (Adjunto copia del Contrato de comodato).

Que de acuerdo con la capacitación recibida el viernes 23 de noviembre de 2018, orientada por la Contaduría General de la Nación y relacionada con contratos de comodato, Metro Cali S.A. aplica el escenario N° 3 “Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.” Y en la evaluación puede calificarse como una subvención de un canon de arrendamiento operativo (DB Gastos por transferencias y CR Ingresos por arrendamientos).

Teniendo en cuenta que Metro Cali S.A. ostenta la calidad de responsable de IVA, es de nuestra consideración que esta alternativa de manejo puede generar algún cuestionamiento por parte de los funcionarios de la autoridad tributaria, toda vez que al reconocer un ingreso gravado con el impuesto sobre las ventas pueden llegar a concluir que también estaríamos obligados a cobrar el mencionado tributo, lo cual resulta contrario a la esencia del contrato de comodato, pues por tratarse de un préstamo de uso sin remuneración no se encuentra sometido al IVA por ausencia de base gravable.

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, y solo con el ánimo de disminuir el riesgo de futuras controversias con la autoridad tributaria, se consulta si es posible efectuar otra forma de registro contable.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“ARTICULO 38. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables. ...” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo restituir la misma especie después de terminar el uso.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTICULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Estatuto Tributario establece en los siguientes artículos con respecto al impuesto sobre las ventas:

“Art. 421. Hechos que se consideran venta.

* -Modificado- Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Art. 429. Momento de causación.

El impuesto se causa:

a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana. Par. Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause.” (Subrayados fuera de texto)

En oficio DIAN 026431 del 10 de mayo del 2005, se establece:

“RESPONSABLES EN EL SERVICIO DE ARRENDAMIENTO

2.9. SERVICIO DE ARRENDAMIENTO

Son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten el servicio de arrendamiento gravado y pertenezcan o deban pertenecer al régimen común del impuesto sobre las ventas, aunque no se hayan inscrito en el Registro Nacional de Vendedores, debiendo expedir factura y cumplir con las demás obligaciones inherentes a tal condición.

Cuando el servicio de arrendamiento sea prestado por un responsable del régimen simplificado a un responsable del régimen común, este deberá asumir el impuesto aplicando el mecanismo de la retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en el literal e) del artículo 437 y artículo 437-1 del Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto Único 1625 del 11 de octubre de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, indica:

“Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el contrato de comodato firmado por Metro Cali S.A. y la Fundación Iberoamericana al Arte-FUNDIBERARTE, el 17 de septiembre de 2018, establece:

“2) Que dentro del marco de colaboración y apoyo, la Fundación Iberoamericana al Arte, solicitó a METRO CALI S.A. en comodato un espacio de sus instalaciones toda vez que requiere instalar oficinas, bodegas, taller y sala de exhibición en su condición de institución museal, aportando a la conservación y difusión del edificio, recalcando su valor patrimonial en la ciudad. 3) Que la ley 9 de 1989 en su artículo 38 indica que: “Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores...” 4) Que la ley 80 de 1993 en su artículo 13 preceptúa: “Artículo 13. De la Normatividad Aplicable a los Contratos Estatales. Los contratos que celebren las entidades a que se refiere el artículo 2 del presente estatuto se regirán por las disposiciones comerciales y civiles pertinentes, salvo en las materias particularmente reguladas en esta Ley”(…) 6) Que el código civil en su artículo 2200 define el contrato de comodato como: “(…) es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso”(…) PRIMERA-OBJETO: El objeto del presente contrato de comodato es entregar por parte de Metro Cali S.A. a la FUNDACIÓN IBEROAMERICANA AL ARTE-FUNDIBERARTE el uso y el goce de manera gratuita de las áreas descritas en la cláusula segunda del presente comodato (...) PARÁGRAFO PRIMERO: (...) el COMODANTE conserva la nuda propiedad del bien objeto del presente Contrato de Comodato o préstamo de uso gratuito. SEGUNDA-ÁREAS ENTREGADAS EN COMODATO Y DESTINACIÓN: Se entrega el uso y goce (...) para destinarlo exclusivamente a las actividades administrativas y operativas de desarrollo y creación de obra y arte, bodega, taller y sala de exhibición privada de uso público, además de algunas capacitaciones (...) TERCERA-PLAZO: El plazo de duración del contrato, será de 5 años contado a partir de la firma del acta de inicio, previa aprobación de la Garantía por parte de Metro Cali S.A. Dicho término podrá ser prorrogado, si las partes así lo convienen por escrito. PARÁGRAFO: No obstante, lo anterior, el COMODANTE se reserva la facultad de dar por terminado el contrato en cualquier tiempo, de conformidad con las normas civiles vigentes y la facultad de pedir la devolución del bien entregado en COMODATO. CUARTA- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A. OBLIGACIONES DEL COMODANTE: 2. Vigilar que no varíe la destinación del bien sin autorización escrita del comodante (...). B) OBLIGACIONES DEL COMODATARIO: (...). 1) Emplear el mayor cuidado en la conservación del bien inmueble recibido objeto del presente contrato, haciéndose responsable de cualquier deterioro que no provenga de la naturaleza o uso legítimo de los mismos. (...) 3. El comodatario no podrá realizar reformas estructurales en el área del presente contrato de comodato. Toda intervención de cualquier índole deberá ser autorizada por METRO CALI S.A. (...) 5. Restituir el inmueble a la terminación del contrato. 6. El COMODATARIO no podrá en ningún momento cambiar la destinación del bien entregado en Comodato, ni ceder a ningún título el uso que se le otorga sobre el mismo, ni realizar cualquier actividad económica que no esté previa y debidamente autorizada por el Supervisor del Contrato de Comodato dentro del bien inmueble, así como todas aquellas que van en contra de la

convivencia ciudadanía y los intereses de METRO CALI S.A. (...) 7. Pagar cumplidamente los servicios públicos que se generen, en proporción al área cedida en comodato (...) 21. El comodatario, conoce el estado actual del edificio, toda vez que recibió el estudio elaborado por Universidad del Valle, por lo tanto manifiesta que asume la responsabilidad frente a sus trabajadores y visitantes de los riesgos que puedan presentarse por el estado del edificio. (...) DECIMA SEGUNDA-REPARACIONES LOCATIVAS Y ADECUACIONES DEL INMUEBLE: Las reparaciones locativas y adecuaciones físicas y constructivas que el comodatario haga al inmueble deberán ser autorizadas por escrito por parte del COMODANTE. (...) DECIMA CUARTA-RESTITUCIÓN.-El COMODATARIO se obliga a entregar al COMODANTE el bien inmueble objeto del presente contrato de comodato al menos en las mismas condiciones en que le fue entregado o mejores, salvo el deterioro normal y natural causado por el uso y goce legítimo o daños causados por fuerza mayor o caso fortuito. (...) (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en concepto 20162000027421 del 21 de septiembre de 2016, emitido por la Contaduría General de la Nación, se establece:

“b. Transferencia de riesgos y beneficios económicos futuros por un periodo no sustancial de la vida económica de los activos

En este caso la comodante (Hospital) debe mantener los activos en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

El Hospital también debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios deber ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es necesario precisar que:

- El comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.
- Metro Cali S.A. conserva la titularidad del inmueble, toda vez que no se ha configurado ninguna de las modalidades de enajenación.
- De conformidad con la regulación tributaria, no se ha determinado en ningún caso como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento contable que deba aplicarse a un hecho económico.

Con fundamento en lo anterior a continuación, se da respuesta bajo los siguientes términos:

El tratamiento contable de los contratos de comodato no está desarrollado expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, por cuanto la regulación

contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes del contrato de comodato, a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones, a fin de determinar la realidad subyacente del mismo.

En este sentido, si del contrato de comodato citado en las consideraciones, se puede concluir que solo se transfieren los riesgos y beneficios económicos futuros del inmueble a FUNDIBERARTE, por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, se deberá evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso por arrendamiento y un gasto por subvenciones.

No puede inferirse que de un procedimiento contable se derive un impuesto, pues para determinar las obligaciones por exacciones siempre deberá consultarse la norma tributaria respectiva, ya que, a la luz de estas, los impuestos se generan independientemente de los registros contables. Por otra parte, tampoco es dable definir un procedimiento contable, con propósitos de evitar una imposición tributaria.

CONCEPTO N° 20192000002281 DEL 29-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Provisiones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias judiciales a favor y en contra de la Fábrica de Licores del Tolima.

Doctora
EMILSE MARROQUÍN SALAS
Subgerente Financiera
Fábrica de Licores del Tolima
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°2018550005075-2, el día 20 de diciembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

“Sentencia a Favor

La Fábrica de Licores del Tolima, se encuentra regulado por la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación “Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

En un proceso ejecutivo se falló a favor de la Fábrica de Licores del Tolima por valor aproximado de \$6.000.000.000 más indexación de \$1.000.000.000, de los cuales se inició un acuerdo de pago por parte de los demandados, donde se proyecta recibir desde el año 2018 al año 2022, gradualmente los recursos y sujetos a una garantía bancaria que aún está en perfeccionamiento. Sin embargo; ya se cumplió y se recibió la primera cuota para el año 2018 por valor de \$2.000.000.000 y el saldo restante se recibirá así: en el año 2019 \$2.000.000.000, en el 2020 \$1.000.000.000, en el 2021 \$1.000.000.000 y en el 2022 la indexación por \$1.000.000.000.

Aunque se cuenta con la sentencia a favor de la Fábrica, se pueden presentar situaciones ajenas y/o imprevistos para el no cumplimiento del pago de los recursos, por lo tanto; para el registro en la contabilidad de los \$7.000.000.000 ¿Qué efectos contables y tributarios se generan del año 2018? Teniendo en cuenta que los recursos no llegan en su totalidad este año y que solo ingresaron al banco de la factoría \$2.000.000.000. Ahora, si solo se registra

lo efectivamente recaudado en la contabilidad por el valor de los \$2.000.000.000 ¿Qué efectos se tienen bajo el concepto NIIF? y ¿qué incidencia contable y tributaria tendría para ambos casos por el registro de los \$7.000.000.000 o por los \$2.000.000.000 que son los efectivamente ingresados? Y no generar expectativas ante la Junta Directiva de la Fábrica, la comunidad y los entes de control, como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, entre otros.

¿En la declaración tributaria se debe reconocer a 31 de diciembre ese derecho por los \$7.000.000.000 o únicamente por los \$2.000.000.000?

Sentencias en Contra

Se tiene una acción contractual de una demanda ante el Consejo de Estado en contra de la Fábrica de Licores del Tolima, y valorado en informe técnico emitido por el jurídico como una Contingencia que dice: “la condena de segunda instancia emitida por el Consejo de Estado fue emitida **“en abstracto”**, y la parte demandante ya presentó ante el Tribunal Administrativo del Tolima su incidente de liquidación de condena por el valor aproximado de 34.mil millones. La contingencia de pérdida se estima en un 100% dado que el proceso se encuentra en etapa de liquidación de condena en contra de la Fábrica”. Sin embargo, la Fábrica presentó ante el mismo Tribunal una valoración económica de \$500 millones de pesos.

Ahora la consulta está elevada para dirimir el registro contable cuando se está a la espera del pronunciamiento por el demandado y la parte demandante. Sin embargo; esta información se encuentra registrada en las cuentas de orden y en las respectivas revelaciones a los estados financieros de la entidad, pero, la inquietud radica en: ¿se deben registrar en la estructura de la actividad financiera operacional de la Factoría esos 34.000 millones, teniendo en cuenta que su patrimonio está tasado a septiembre 30 de 2018 en \$16 Mil millones y aun estando pendiente de los pronunciamientos judiciales?”

El día 25 de enero del año en curso, se realizó mesa de trabajo en las instalaciones de la CGN, en donde se manifestó que la Fábrica de Licores del Tolima ya realizó consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN sobre los aspectos tributarios referidos en la comunicación.

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad

pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El numeral 5.2.2. del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, estipula:

5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

(...)

102. Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.”

Ahora bien, el numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La

amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3. del capítulo VI de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, estipula:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

Por otro lado, el numeral 2 del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias de

los Procedimientos Contables de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES

DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación (en razón a que el valor del dinero en el tiempo es significativo), como mínimo al cierre del periodo contable, la empresa ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.

2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

2.6 Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-

Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para emitir concepto al respecto. En este sentido, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso administrativo, esta entidad debe remitir la petición al competente, sin embargo, en atención a que en reunión la Fábrica de Licores del Tolima informó que la consulta ya había sido realizada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, esta entidad se abstendrá de hacer dicha remisión.

Respecto a las preguntas en función de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, es preciso advertir que la Fábrica de Licores del Tolima no debe aplicar dicha regulación, pues esta corresponde a una normativa expedida por un regulador internacional; en este sentido, la entidad debe aplicar la normativa expedida por el regulador local, en este caso el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, no significa que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de este marco normativo puedan aplicar las NIIF propiamente dichas.

Reconocimiento contable de la sentencia a favor de la Fábrica de Licores del Tolima en proceso ejecutivo.

De acuerdo con los criterios del Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, un activo debe reconocerse cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y

adicionalmente esta pueda medirse de forma fiable. En atención a que las entidades públicas deben recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y que para efectuar dicho recaudo cuentan con instrumentos jurídicos idóneos, estas acreencias se deben reconocer en la contabilidad.

Tratándose de los procesos ejecutivos tenemos que, se parte de la existencia de una obligación insatisfecha que consta en un título ejecutivo, lo que quiere decir que la obligación es clara, expresa y exigible. En este tipo de procesos no se discute de ninguna manera la existencia de la obligación, sino el cumplimiento de la misma. Por lo tanto, el reconocimiento de la cuenta por cobrar debió haberse hecho en el momento en que esta era exigible.

Del contexto expuesto en la consulta se desprende que la Fábrica de Licores del Tolima no ha reconocido previamente dicha acreencia en su contabilidad, por lo cual deberá corregir dicho error, atendiendo a la norma de Corrección de errores de ejercicios anteriores del numeral 5.3. del capítulo VI de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, para lo cual, reconocerá la cuenta por cobrar por el valor del documento que presta mérito ejecutivo con un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, el valor de la indexación se debe registrar debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, en el caso de que la Fábrica de Licores del Tolima tenga debidamente reconocida la cuenta por cobrar, sólo corresponderá realizar el reconocimiento de la sentencia en firme respecto al valor de la indexación mencionada anteriormente.

En ambos escenarios, en el momento en que se tenga evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la cuenta por cobrar será objeto de estimaciones de deterioro, para tal efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios del mismo.

Reconocimiento contable de la sentencia en contra de la Fábrica de Licores del Tolima.

Dado que la condena a la Fábrica de Licores del Tolima fue emitida en abstracto, deberá constituirse una provisión hasta tanto el Tribunal Administrativo del Tolima no resuelva el Incidente de liquidación de la misma. Dicha provisión se reconocerá por el valor que refleje

la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación. Para este efecto la Fábrica de Licores del Tolima debe utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta 536803-Administrativas de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Una vez resuelto el incidente de liquidación de la condena en abstracto, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la providencia, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo señalado en los literales a), b) y c) del numeral 2.5 Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias extractado en las consideraciones.

CONCEPTO N° 20192000002301 DEL 30-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios Resultado de ejercicios anteriores Otras cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Ingreso de la Contribución de las Empresas de Servicios públicos domiciliarios Reconocimiento del traslado de los excedentes financieros al Fondo Empresarial.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Gasto Impuestos, contribuciones y tasas Otras cuentas por cobrar Ingresos diversos Otras cuentas por pagar Gastos diversos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del pago de La contribución a La Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico Reconocimiento del mayor valor recibido por la utilización de los recursos del Fondo empresarial.

Doctora

TALMA ELVIRA TURNIELES GALVAN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000001-2 del 2 de Enero de 2019, mediante la cual consulta en relación con el procedimiento contable para el reconocimiento de los excedentes financieros trasladados al Fondo Empresarial si “es procedente y correcto seguir aplicando lo indicado en el concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 expedido por la CGN o si con ocasión de

la entrada en vigencia del nuevo marco Normativo para Entidades de Gobierno debe aplicar lo dispuesto en el numeral 6.2.2. Reconocimiento de pasivos.

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlos, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, a pesar de que para el pago de dichos excedentes se debe solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente.”

CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, establece “Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año (...)

Por su parte La Ley 812 de 2003, *“Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario.”*, señaló en el Artículo 132. **“FORTALECIMIENTO DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria.** Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación.

A este fondo ingresarán los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como queda modificado mediante el párrafo de la presente disposición y contará con un comité fiduciario en el cual participará, un representante de las Empresas de Servicios Públicos Privadas, uno de las Empresas de Servicios Públicos

Oficiales y Mixtas y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios; el ordenador de los gastos será el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios.

Cuando el Fondo proporcione recursos a una empresa, en exceso de las contribuciones hechas por ella, el Fondo se convertirá en acreedor de la empresa. En ningún caso se convertirá en accionista de la misma.

PARÁGRAFO. El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 quedará así: "Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieren excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo." (Subrayados fuera de texto)

En relación con el Fondo Empresarial, el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015 que modificó el artículo 247 de la Ley 1450 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 227. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Modifíquese el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 247. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios seguirá funcionando el Fondo Empresarial creado por la Ley 812 de 2003, a través de un patrimonio autónomo cuyo ordenador del gasto será el superintendente de servicios públicos domiciliarios. (Subrayado fuera de texto)

Este Fondo podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, ii) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

Igualmente podrá contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

Así mismo, de forma excepcional y por una sola vez, el Fondo podrá apoyar con recursos a la empresa en toma de posesión para asegurar la viabilidad del esquema de solución a largo plazo en los servicios de agua potable y saneamiento básico, acorde con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno nacional. Lo dispuesto en el presente inciso también

será aplicable a las empresas que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en toma de posesión.

A este Fondo ingresarán los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), y el producto de las multas que imponga esta superintendencia”.

Además, el Decreto 1924 de 2016 “Por el cual se adiciona el Decreto 1082 de 2015 en lo que hace referencia al Fondo Empresarial” señala:

ARTÍCULO 1°. Adiciónese el Capítulo 4 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1082 de 2015 “Decreto único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional”, el cual quedará así:

"CAPÍTULO 4

FONDO EMPRESARIAL

ARTÍCULO 2.2.9.4.1. Fondo Empresarial. El Fondo Empresarial es un patrimonio autónomo sujeto a lo dispuesto por el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, modificado por el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015, a este capítulo y a las demás normas aplicables a su funcionamiento.

ARTÍCULO 2.2.9.4.2. Objeto y uso de los recursos. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, así como para asegurar que esta prestación sea eficiente, y sin perjuicio de las demás disposiciones señaladas por la ley respecto del Fondo Empresarial, este podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, j) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

El financiamiento por parte del Fondo Empresarial a las empresas intervenidas podrá instrumentarse a través de contratos de mutuo, otorgamiento de garantías a favor de terceros, o cualquier otro mecanismo de carácter financiero que permita o facilite el cumplimiento del objeto del Fondo Empresarial.

El Fondo Empresarial podrá igualmente contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de

toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

ARTÍCULO 2.2.9.4.3. Recursos del Fondo Empresarial. Los recursos del Fondo Empresarial estarán conformados por las siguientes fuentes:

a). Los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua y Saneamiento Básico (CRA) y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). (Subrayado fuera de texto)

b). El producto de las multas que imponga la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios;

c). Los rendimientos que genere el Fondo Empresarial y que se obtengan por la inversión de los recursos que integran su patrimonio;

d). Los recursos que obtenga a través de las operaciones de crédito interno o externo que se celebren a su nombre, y los que reciba por operaciones de tesorería;

e). Los demás que obtenga a cualquier título.

PARÁGRAFO. Además de los recursos del Fondo Empresarial derivados de las fuentes señaladas en el presente artículo, el patrimonio del Fondo Empresarial estará integrado por todos los bienes, derechos y recursos de su propiedad, necesarios para el cumplimiento de su objeto y funciones.

ARTÍCULO 2.2.9.4.4. Operaciones pasivas de crédito del Fondo Empresarial. Las operaciones pasivas de crédito interno o externo de que trata el literal d) del artículo 2.2.9.4.3 que celebre el Fondo Empresarial a su nombre, requerirán de la autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa aprobación de la operación por parte de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

La mencionada autorización podrá otorgarse una vez se cuente con el concepto favorable del Departamento Nacional de Planeación, cuando las operaciones se dirijan a financiar gastos de inversión. (...)"

Respecto de la normativa contable,

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

- El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 hace referencia a que la información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, constituyendo estos atributos las características cualitativas fundamentales para la preparación de la información financiera para lo cual además deberán observar las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos u obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.”

Igualmente, la norma define los elementos que componen los estados financieros señalando en relación con el Pasivo que es “una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)”

Entidades de Gobierno

El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, determina para las Entidades de Gobierno que la información financiera es útil a los usuarios de la misma, cuando atiende a las características cualitativas de relevancia y representación fiel y observa las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esta misma norma define los elementos que componen los estados financieros y se refiere al reconocimiento como “el proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

En relación con los pasivos, estos se reconocerán “por las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” Subrayado fuera de texto

En cuanto al reconocimiento de los ingresos, “Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)”

La Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las devoluciones o descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

“3110-RESULTADO DEL EJERCICIO. Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

- 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 referido en la consulta, presenta el procedimiento contable a aplicar por las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios, las Comisiones de Regulación y la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios en el contexto del RCP precedente, por lo que aquí se indicará el procedimiento según la normativa actual, considerando que las Comisiones de Regulación y las Superintendencias se encuentran en el ámbito de aplicación de las Normas de Gobierno y las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios aplican la Norma para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

De conformidad con las normas que regulan el pago de la contribución por las empresas de servicios públicos domiciliarios a la Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, corresponde a las empresas públicas:

i. Reconocer la contribución, mediante un débito a la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS con crédito a la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, la cual se cancelará con el giro respectivo.

Ahora bien, en el evento que la Empresa, según las causales determinadas por la ley, haga uso de los recursos del Fondo empresarial, le corresponde:

ii. Reconocer el apoyo prestado por el Fondo empresarial, para lo cual debita la subcuenta 138403-Apoyo del Fondo empresarial de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480820-Apoyo del Fondo Empresarial de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

iii. Cuando la Empresa reciba un mayor valor del Fondo Empresarial, por los recursos recibidos en exceso de las contribuciones reconoce el pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Entidades de Gobierno

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico

Corresponde a la Comisión registrar los siguientes hechos económicos:

i. Causación del ingreso por la Contribución recibida de las Empresas de servicios públicos domiciliarios. Para el efecto, la Comisión registrará un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial.

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- En primer término, el resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Aun cuando por disposición legal la Comisión debe trasladar los excedentes al Fondo Empresarial no en el año en que se liquidan sino en el año siguiente, el pasivo deberá reconocerse, por el Principio de Devengo, cuando estos se liquiden, momento en el cual surge el derecho a favor del Fondo y una obligación a cargo de la Comisión, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

Aclarado por la entidad que en el período 2018 presenta en cuentas de orden los excedentes liquidados del 2017 que serán girados en el 2019, y como en la fecha de la transición a la nueva regulación contable no fue reconocido en los saldos iniciales el pasivo por este concepto, deberá registrarlo afectando la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES en aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, y alternamente eliminar el registro en cuentas de orden.

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

i. Causación del Ingreso por concepto de la contribución cancelada por las Empresas de Servicios públicos domiciliarios. La Superintendencia registrará el ingreso por la contribución mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- El resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, debitando la subcuenta 311001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO y acreditando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Con la liquidación de los excedentes a trasladar al Fondo Empresarial, se origina el derecho a favor del Fondo y para la Superintendencia el reconocimiento de un pasivo, el cual por el Principio de Devengo se registrará en el momento de liquidación de los excedentes con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

CONCEPTO N° 20192000007111 DEL 04-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar. Ingresos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento del derecho y de los ingresos por prestación de servicios de salud por parte de las Empresas Sociales del Estado ESE.

Doctor

JORGE IVAN MARÍN PARIAS

Contralor Municipal con Delegación de Funciones

Contraloría Municipal de Bello Antioquia

Bello-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550000673-2 del 21 de febrero de 2019 mediante la cual formula consulta respecto del momento en que las ESE deben efectuar el reconocimiento del valor de las facturas emitidas por prestación de servicios de salud, en los siguientes términos:

(...) “En razón de la competencia de control posterior y selectivo de este Órgano de Control, dentro del proceso auditor, el pasado 22 de mayo de 2018, fue remitido el informe de Auditoría Financiero de la entidad ESE Bellosalud, al doctor Javier Alejandro Bedoya Toro, en calidad de gerente de la entidad referida, en cuya auditoria se observó la siguiente situación”

Relata que la ESE Bellosalud emitió en el año 2017 una factura a nombre de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, con fecha del 07 de diciembre de 2017, sin que este valor fuera causado o reconocido contablemente en la ESE a 31 de diciembre de 2017, contraviniendo el principio contable de Causación por cuanto su reconocimiento se hizo posterior al pago.

Manifiesta que la Contraloría de Bello tomó como referencia para el análisis de la situación las Nomas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno relacionadas con los ingresos de transacciones con contraprestación que indican que:

“1. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato.

2. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

3. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

4. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos (...)”

De acuerdo con lo anterior solicita concepto que permita aclarar si la empresa ESE Bellosalud debió reconocer la factura en la fecha en que fue expedida es decir, diciembre del 2017, o cuando realizan el pago por parte de Alianza Medellín Antioquia ESP SAS.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, con relación a los principios de contabilidad de devengo y asociación, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Asociación: El reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

En complemento, el numeral 6.2.3 sobre el reconocimiento del ingreso señala:

6.2.3 Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan

satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, plantea en el numeral 2 del Capítulo I, relativo a Cuentas por cobrar, que:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Así mismo, la norma de Ingresos de actividades ordinarias, del mismo Marco normativo, indica lo siguiente:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los

ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios.

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En primer lugar, en razón a que en la consulta expone que la Contraloría tomó como referencia el Marco normativo para Entidades de Gobierno, es necesario precisar que las entidades que hacen parte del Sistema de Seguridad Social como es la empresa ESE Bellosalud le corresponde aplicar el Marco conceptual y el normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por tanto, de conformidad con las consideraciones expuestas la ESE debió efectuar el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso, de conformidad con el principio de devengo establecido en el Marco conceptual aplicable por las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, es decir, cuando

hayan surgido el derecho por la prestación del servicio y cuando la transacción incidió en los resultados del período, con independencia del momento en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de la respectiva transacción.

De forma simultánea, la ESE debió reconocer un costo asociado a la prestación del servicio, atendiendo a los principios de devengo y asociación, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, para así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

Cuando el tercero realice el pago del servicio, la ESE reconocerá la entrada del recurso y cancelará el saldo de la cuenta por cobrar por concepto de la prestación del servicio.

CONCEPTO N° 20192000007131 DEL 04-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable aplicable a cuentas por cobrar generadas por contrato de mandato.

Doctor
DOMINGO OSORIO CARO
Analista contable
GECELCA S.A E.S.P
Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000398-2, del 08 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

Entre las compañías GECELCA S.A. E.S.P. (Controladora y Mandatario) y GECELCA 3 S.A.S. E.S.P. (Controlada y Mandante) se celebró un contrato de mandato en el que el mandatario es facultado para hacer la construcción, instalación y puesta en operación comercial de una planta térmica a carbón. El presente contrato de mandato especial es con representación, con lo cual la ejecución de las actividades que realiza el MANDATARIO son por cuenta y riesgo propio del MANDANTE, de tal forma que los efectos de los actos y contratos frente a los terceros se consideran como propios del MANDANTE.

En la cláusula sexta del contrato de mandato se expresa que el MANDANTE deberá reembolsar al MANDATARIO la totalidad de costos y gastos en que incurra el MANDATARIO para cumplir con el objeto del contrato. El valor de que debe ser reembolsado por el MANDANTE al MANDATARIO se facturará cuando las partes lo acuerden y al menos una vez al año.

Los costos y gastos en que incurre el MANDATARIO para cumplir con el objeto del presente contrato, mientras estén vigentes serán pagados por el MANDANTE al MANDATARIO mediante cualquiera de estas opciones:

- Entrega de acciones a GECELCA en GECELCA 3, vía capitalización de la deuda. En este caso el MANDATARIO procederá a capitalizar la deuda existente en el capital del

MANDANTE a cambio de acciones de esta última que se emitirá a favor del MANDATARIO, en una cuantía equivalente al valor de los costos y gastos en que incurrió el MANDATARIO para la ejecución del presente contrato.

- El pago directo de la suma adeudada mediante consignaciones o transferencias a nombre de Gecelca, en la cuenta que esta indique.

Debido a la forma en como está estructurado el contrato de mandato (y principalmente porque se establece la forma en cómo se van a hacer los pagos de la deuda, mas no se establece los plazos en los cuáles se van a realizar los pagos, ni los montos) no es posible determinar si esta corresponde a una deuda de corto plazo o de largo plazo para los respectivos tratamientos contable (de la cuenta por cobrar en el MANDATARIO y de la cuenta por pagar en el MANDANTE). La primera presunción es que la totalidad de esta deuda puede ser convertible en acciones para el MANDATARIO en cualquier momento (corto plazo), pero finalmente es una presunción y el contrato no permite asegurar que así será, dado que permite también que se realicen pagos.

Asumiendo que la primera asunción no es cierta y que se configura como una transacción de largo plazo, no es posible determinar los ajustes contables que son requeridos teniendo en cuenta que no se han pactado plazos ni tasas de intereses para su cobro. Aunque la norma permite que se tome una tasa implícita para la transacción, aun así, no es posible determinar un plazo real ni estimado de pago que permita hacer un cálculo razonable de su valor presente neto, o que permita calcular un deterioro por diferencial de tasas.

Dado lo anterior, ¿cuál es el tratamiento contable que se debe tener en cuenta para hacer la medición posterior de esta transacción? Y, en caso de ser una transacción de Largo Plazos, ¿cuáles son las tasas y los plazos que consideren que se debería tomar para hacer los cálculos?

Con el fin de ampliar la información relacionada en la consulta, se contacta telefónicamente al señor Domingo Osorio Caro con el fin de solicitar la copia del contrato de mandato y los otro sí firmados por las empresas, los cuales son remitidos por correo electrónico el día 27 de febrero de 2019.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia”, determina:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...)
- e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayados fuera de texto)

Es así como en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

La Norma de cuentas por cobrar, establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará

multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Este Despacho se abstiene de efectuar el pronunciamiento solicitado, toda vez que lo relacionado con los plazos, los montos y la forma de pago que se pacten en las transacciones que generen cuentas por cobrar, son acuerdos contractuales que se deberán definir entre las empresas GECELCA S.A E.S.P y GECELCA 3 S.A E.S.P.

Los acuerdos deberán contemplar reglas de juego para la interpretación y aplicación de lo establecido en el Otro Sí N° 8 al contrato de mandato especial con representación celebrado entre GECELCA 3 y GECELCA, el cual establece que el valor que debe ser reembolsado se facturará al menos una vez al año.

Ahora bien, una vez las empresas hayan pactado las condiciones en las que se realizarán los pagos, deberá tener en cuenta lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

De tal forma que, para el caso de las cuentas por cobrar para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, se clasificarán al costo y, posteriormente, se mantendrán por el valor de la transacción.

Por otra parte, las cuentas por cobrar en los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector serán clasificadas al costo amortizado y se medirán posteriormente, al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

CONCEPTO N° 20192000013071 DEL 08-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Registro contable de los hechos originados en los convenios interadministrativos y los convenios de cooperación suscritos por la Empresa de Servicios Públicos de Sopó.

Doctor
LUÍS HERNANDO TARAZONA SOTO
Gerente "EMERSOPÓ"
Empresa de Servicios Públicos de Sopó
Sopó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número N 2019550000695-2, del 22 de febrero de 2019, mediante la cual solicita que se dé claridad por medio de un concepto a los interrogantes que se presentan a continuación, toda vez que EMERSOPÓ E.S.P. se encuentra adelantando procesos para la suscripción de contratos interadministrativos y contratos de cooperación:

"Convenios Interadministrativos:

1. En caso de que el objeto dé como resultado la construcción de infraestructura para la empresa ¿Quién debe reconocer el bien?
2. Si es la empresa quien reconoce el bien, ¿Cómo deberá realizarse el registro contable del mismo?, ¿Se incrementa el patrimonio de la Empresa?

Convenios Interinstitucionales o de Cooperación (entre una entidad pública y una privada):

1. En el caso concreto en que el objeto dé como resultado la instalación de una red de acueducto y sus respectivos equipos de impulsión para el beneficio de la comunidad, una vez se dé inicio al funcionamiento de la mencionada red, surge la siguiente inquietud, ¿Quién debe reconocer el bien, teniendo en cuenta que la totalidad de los recursos fue aportada por la entidad privada?

2. Si es la empresa quien reconoce el bien, ¿Cómo deberá realizarse el registro contable del mismo?, ¿Se incrementa el patrimonio de la Empresa?, ¿Genera un ingreso constitutivo de Renta?
3. ¿Se debe realizar algún documento haciendo oficial la entrega de los bienes a la entidad pública?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales con respecto a los convenios:

3.1. Respecto de los convenios en los que una entidad pública asume responsabilidades de intermediación, incluidos los contratos de administración de proyectos

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Concepto / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Especie de contratos de administración delegada / CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Mero administrador / CONTRATOS FINANCIAMIENTO Y ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS-Régimen contractual

Estos contratos fueron concebidos por el art. 9 del Decreto ley 591 de 1991 -el cual mantuvo vigente el art. 81 de la Ley 80 de 1993-como una tipología contractual a través de la cual, la Nación y las entidades públicas descentralizadas pueden desarrollar actividades científicas y tecnológicas. Sin embargo, a diferencia de los contratos de financiación, estos no fueron específicamente definidos por el Gobierno Nacional. (...) Es decir, el tercero-administrador del proyecto- es una persona al servicio de la entidad estatal que funge como titular del proyecto, ya que esta última se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto, administre el proyecto. En este orden de ideas, encuentra la Sala que estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales la entidad estatal mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que el tercero sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación. En consecuencia, no existe duda de que los recursos entregados para la ejecución del proyecto se mantienen vinculados a la titularidad de la entidad contratante, toda vez que el administrador del proyecto actúa como mero administrador de los mismos.(...) La Sala considera que los contratos de financiamiento y los contratos de administración de proyectos están gobernados por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y las

normas especiales que regulan los contratos de financiación para el fomento de las actividades de ciencia y tecnología, con la aplicación subsidiaria de las normas de derecho privado.(...) También se debe señalar que el régimen jurídico que gobierna a los contratos de financiamiento y a los contratos de administración de proyectos para el fomento de las actividades científicas y tecnológicas no fue modificado por el art. 33 de la Ley 1286 de 2009, toda vez que la expresión “continuarán rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables” contenido en esta norma, evoca al régimen legal vigente para estos contratos al momento de expedición de la ley.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 591 DE 1991-ARTÍCULO 9 / LEY 80 DE 1993-ARTÍCULO 81 / LEY 1286 DE 2009-ARTÍCULO 33” (Subrayados fuera de texto)

3.2. Respecto de convenios en los que se asumen responsabilidades de desempeño o resultado.

A continuación, se señalan dos eventos diferentes para los que las instancias competentes han señalado criterios que ayuda a aplicar el juicio profesional de los funcionarios responsables del proceso contable.

En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. M.P. Arturo Solarte Rodríguez. Sentencia del 16 de diciembre de 2010. Referencia 05001-3103-010-2000-00012-01, indicó lo siguiente:

“En particular, en relación con el contrato de transporte, por esta Corporación se ha dicho que “la del transportador es una obligación de resultado, en la medida en que para cumplirla no le basta simplemente con poner toda su diligencia y cuidado en la conducción de las personas o las cosas, pues con arreglo a dicha preceptiva menester es que la realice en perfectas condiciones, de forma tal que solamente podría eximirse de ello demostrando la concurrencia de alguno de los acontecimientos que dependen de lo que se ha denominado una ‘causa extraña’, vale decir, aquellos en que, como sucede con el caso fortuito o la fuerza mayor, entre el hecho y el daño se ha roto el nexo causal, indispensable para la configuración de la responsabilidad, lo cual implica naturalmente que se adoptaron ‘todas las medidas razonables’ de un acarreador profesional para evitar el daño o su agravación” (Cas. Civ., sentencia de 1º de junio de 2005, expediente N° 1999-00666-01” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, se precisó lo siguiente:

“Al comenzar el anterior acápite, se decía que el problema jurídico planteado se presenta fundamentalmente con la interpretación de las cláusulas de los convenios interadministrativos denominados de gerencia integral de proyecto, frente a las cuales existen dos posturas, según lo expone la consulta, a saber:

La primera de ellas es la de las partes de los convenios, quienes entienden que F. “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”, que se trata de ejecutar un proyecto “en todos sus componentes, asumiendo la responsabilidad y el riesgo por la realización del mismo y adelantando actividades de agente principal en la obtención del resultado requerido por la entidad pública contratante”; y que “el pago que se realice a F. en su condición de contratista, corresponde a la contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, de donde se desprende que el contrato no pacta “la administración o gerencia de recursos... que en ningún caso pueden considerarse como operaciones de inversión de carácter financiero”, según se dice en el texto de la consulta. En las audiencias que realizó el Consejo de Estado con el Sr. Ministro y con el G. General del Fondo, fueron claros en dos puntos: que el compromiso de Fonade es, y ha sido en el curso de los últimos años, el desarrollo y entrega del proyecto (o proyectos) objeto del contrato a manera de “obligación de resultado”, y que los dineros que se le entregan por el Ministerio, se transfieren en forma definitiva, de suerte que desde el punto de vista presupuestal la parte contratante ejecuta la partida y los recursos se entregan a título de precio del contrato y no a manera de administración. Según informaron éste ha sido el entendimiento de los contratos y la práctica presupuestal.

En palabras del Dr. S.G.:

“En tal sentido se concreta la segunda línea de negocios de Fonade, que a diferencia de la tradicional administración financiera de recursos, o la fiducia pública, ofrece a sus clientes la posibilidad de la gerencia integral de proyectos, modalidad diferente a la anterior no solamente por su finalidad, sino por el régimen de responsabilidad que demanda, en donde, el control y los riesgos derivados de la ejecución del proyecto contratado, se asuman directa y de forma exclusiva por el contratista Fonade, compromiso que no es otro que la entrega del bien o servicio en las condiciones y bajo los requerimientos establecidos en el contrato. (...)

Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, F. ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para

la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.” (Subrayados fuera de texto)

3.3. Respetto de los convenios especiales de cooperación

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó lo siguiente:

“CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Régimen contractual / CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Comprenden subvenciones / CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACIÓN-Condición resolutoria tácita

El art. 7 del Decreto ley 393 de 1991 sometió a los convenios especiales de cooperación, para el desarrollo de las actividades de ciencia y tecnología, al régimen de derecho privado. Posteriormente, el art. 24 de la Ley 80 de 1993 reguló expresamente los contratos de ciencia y tecnología, al prever la posibilidad de que estos fuesen celebrados a través del régimen de contratación directa. De esta manera, la Ley 80 entró a gobernar los convenios de ciencia y tecnología celebrados por COLCIENCIAS, de manera conjunta con las normas especiales previstas para este tipo de convenios, y con la aplicación subsidiaria del régimen de derecho privado al cual se refiere el Decreto ley 393 de 1991. (...) De conformidad con la interpretación de la Sección Tercera del Consejo de Estado, los contratos que se celebren con el objeto de fomentar la ciencia y la tecnología se encuentran sujetos al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y demás normas que lo modifiquen o adicionen, a las normas especiales vigentes de los Decretos Leyes 393 y 591 de 1991, y a las normas de derecho privado, en armonía con lo dispuesto en los artículos 13 y 40 de la Ley 80 de 1993, en todo aquello no regulado expresamente por el citado estatuto y las mencionadas disposiciones especiales. Teniendo en consideración las preguntas que se formulan en la consulta, es importante señalar que este esquema no sufrió variación con la Ley 1286 de 2009, toda vez que el inciso de su art. 33 dispuso: “Las actividades, contratos y convenios que tengan por objeto la realización de actividades definidas como de ciencia, tecnología e innovación que celebren las entidades estatales, continuarán rigiéndose por las normas especiales que les sean aplicables. En consecuencia, tales contratos se celebrarán directamente”. (...) El cotejo de estos elementos, con el contenido de los

convenios especiales de cooperación allegados por COLCIENCIAS, permite concluir que estos comprenden una especie de subvención, comoquiera que los mismos comportan: i) una prestación expresada en dinero; ii) cuyo sujeto activo es el Gobierno o una entidad descentralizada que tiene dentro de sus funciones el fomento de las actividades de ciencia y tecnología; iii) el sujeto pasivo es otra persona jurídica de derecho público o un sujeto privado que realiza dichas actividades; iv) y la entrega del dinero por parte de COLCIENCIAS no representa el pago por un servicio prestado por su cooperante, sino que encuentra su justificación en el desarrollo de una determinada actividad de ciencia, tecnología e innovación, a través de la cual se promueve un interés público a cargo de la Entidad. En este orden de ideas, es menester señalar que la institución jurídica de las subvenciones-bajo distintas modalidades y denominaciones, como subsidios, apoyo económico, incentivos, etc. -, es ampliamente conocida por el ordenamiento jurídico colombiano y ha sido utilizada para garantizar determinados fines que son considerados por el legislador como relevantes para el cumplimiento del interés general. Pero a partir de la Carta Política de 1991 existe una prohibición general para que las entidades públicas puedan otorgar subsidios o subvenciones a las personas de derecho privado, con excepción de aquellas destinadas a la ejecución de una determinada actividad de interés público. (...) La Corte consideró procedente la posibilidad de que el Gobierno o las entidades descentralizadas pudieran otorgar, a través de los convenios especiales de cooperación, subvenciones para el fomento de las actividades de ciencia, tecnología e innovación. (...) Estos convenios llevan ínsita una condición resolutoria tácita, que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del cooperante de restituirlos a COLCIENCIAS, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio”

Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual dispuesto como anexo en la Resolución 414 de 2014, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de presentar hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)”

En el numeral 5. del mismo Marco Conceptual, se señala los principios de contabilidad pública, entre los cuales se encuentra esencia sobre la forma, el cual señala que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Con respecto a los activos, se señala en este mismo documento en el numeral 6.1.1. que “representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o un valor que pueda medirse con fiabilidad.”

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el numeral 2.2. los requisitos para el reconocimiento de las subvenciones:

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Convenios Interadministrativos (Preguntas 1. y 2):

1. Registro contable de los hechos relacionados con la ejecución de convenios y contratos interadministrativos, en los que la Empresa recibe recursos y ejecuta las actividades requeridas para alcanzar el objeto pactado.

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de intermediación o de desempeño, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

1.1. Acuerdos jurídicos mediante los cuales EMERSOPÓ E.S.P. pacta obligaciones de intermediación:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de intermediación si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, la empresa no ejerce control sobre los recursos recibidos y actuaría en calidad de agente gestor (mandataria), caso en el que solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos, quien actúa como agente principal.

Cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, el tratamiento contable será el siguiente:

- Cuando EMERSOPÓ E.S.P., como entidad mandataria o agente, ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de intermediación, al recibir los recursos debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
- Del otro lado, la entidad que tiene la calidad de principal o mandante, al entregar los recursos, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
- Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad mandataria o agente, la entidad principal o mandante debe actualizar el valor de la 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada,

entre los que pueden estar la construcción de infraestructura, si ese es el objeto del contrato.

1.2. Acuerdos jurídicos mediante los que se pactan obligaciones de desempeño:

Cuando se trata de un acuerdo legal en el que se pactan obligaciones de desempeño, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del convenio interadministrativo, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

- La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- la entidad tiene el riesgo respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;
- la entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.
- la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;
- como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
- en desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Empresa asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

- Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

- Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de recursos, en el marco de un acuerdo con obligaciones de resultados:

Cuando EMERSOPÓ E.S.P. contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la Empresa entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

- Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando la Empresa reciba los bienes o servicios contratados.

- Reconocimiento de inventarios:

Cuando la Empresa tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios, si éstos están bajo el control de la misma y aún no se ha causado el ingreso respectivo, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

- Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, la Empresa deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (contratante) asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la Empresa reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, la Empresa deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño o resultados, pues se tiene la obligación de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

Convenios de Cooperación (Preguntas 1. y 2.):

2. Convenios de cooperación

Cuando se trata de acuerdos mediante los que EMERSOPÓ reciba recursos entregados por una entidad privada para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de cometido estatal a cargo de la Empresa, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que la entidad que entrega los recursos le cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde a EMERSOPÓ y a la entidad cedente de los recursos, soportarse en juicios profesionales de quienes tengan a su cargo el proceso contable, analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

2.1. Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones

En este caso, la Empresa, como entidad receptora y beneficiaria de la subvención, debitará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, cuando surja el derecho de cobro y como contrapartida acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Si la Empresa recibe recursos en efectivo, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Cuando el convenio de cooperación implique la recepción de infraestructura construida por el tercero, EMERSOPÓ, deberá evaluar si esos bienes cumplen con la definición de activo. En caso de que así sea, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del bien, y acreditará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

2.2. Cuando para la transferencia de recursos se han impuesto condiciones

En este caso EMERSOPÓ solo obtiene los derechos sobre los recursos recibidos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por la entidad cedente, pues en caso de incumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la Empresa reconocerá un débito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, cuando surja el derecho de cobro, y como contrapartida acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recibimiento de los recursos en efectivo, la Empresa deberá debitar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Si el convenio de cooperación implica la recepción de infraestructura construida por el tercero, la Empresa deberá evaluar si este cumple la definición de activo, en caso de que así

sea, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del recurso, y acreditará la subcuenta 132495-Otras subvenciones, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones contractuales, la Empresa reconocerá el ingreso por la subvención y amortizará el pasivo diferido, para lo cual debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditarán la subcuenta respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Convenios de Cooperación (Pregunta 3-Documento soporte de entrega de bienes):

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la totalidad de las operaciones sujetas de reconocimiento contable realizadas por la entidad, deben estar respaldadas por documentos idóneos, con el propósito de que sean susceptibles de verificación y comprobación, razón por la cual, EMERSOPÓ E.S.P. deberá definir el tipo de documento soporte que utilizará con el propósito de respaldar las operaciones mediante las cuales recibe bienes de parte de otra entidad y además, definir los responsables de estos.

CONCEPTO N° 20192000013201 DEL 09-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas de orden deudoras-Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos en ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

Doctora
ANDREA DEL PILAR LUENGAS MUÑOZ
Gerente 039-01
Contraloría de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500012562-2, del día 21 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“1. Es válido y aceptable que los sistemas contables de las Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E, regidas por la Resolución 414 de 2014 por ser empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, ¿y que no Captan ni Administran Ahorro del Público continúen generando Informes contables con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018?

Lo anterior teniendo presente que en el año 2017 se rindió a la Contaduría General de la Nación la Información Contable Pública con Convergencia y sin Convergencia, mas no así para el año 2018. Adicionalmente, la inquietud obedece a que revisados algunos auxiliares de la vigencia de 2018 aún la Subred Sur continúa realizando homologación de cuentas.

2. El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales versión 2007.14, aplica para este tipo de entidades (empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público)?

3. ¿Es válido que ante un fraude electrónico a través del portal empresarial (Hackeo de cuentas bancarias) la pérdida de recursos se contabilice en Otras Cuentas por Cobrar, mientras se realiza la correspondiente investigación?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018.

La Resolución N° 663 de 2015, emitida por la CGN, la cual modificó la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

(...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.” (Subrayados fuera de texto)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, emitida por la CGN, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, establece:

“ARTÍCULO 2°. CATEGORÍAS DE INFORMACIÓN A REPORTAR. Se definen las siguientes categorías de información para el reporte a la Contaduría General de la Nación: Información Contable Pública, Estado de Situación Financiera de Apertura-Convergencia, Información Contable Pública-convergencia, Control Interno Contable y Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME). El medio de reporte de estas categorías es a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

(...)

ARTÍCULO 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- i) CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- j) CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- k) CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

(...)

ARTÍCULO 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

ARTÍCULO 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA CONVERGENCIA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportar la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- l) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- m) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- n) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

(...)

ARTÍCULO 25°. CATEGORIA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública-Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6° (información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos), 7° (...) y 16 (...), preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 del 30 de diciembre de 2015 reportarán esta categoría a partir del corte de 31 de marzo de 2017, para lo cual se habilitarán el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, para permitir el registro de los saldos iniciales (obtenidos al 31 de diciembre de 2016 en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente) y los ajustes y reclasificaciones generados en aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1° de enero de 2017. Se validará que el saldo final al corte del 30 de marzo de 2017 de las cuentas del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones sea igual a cero.

ARTÍCULO 26°. CATEGORIA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría información Contable Pública-Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4° (...), 5° (...), y 16° (...), de la presente resolución.

Las Empresa que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 del 30 de diciembre de 2015 reportarán con corte a diciembre de 2016, la Categoría Información Contable Pública aplicando lo señalado en los artículos 4° (...), 5° (...), y 16° (...), de la presente resolución, y la información homologada de que trata el presente artículo para los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017.

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos

obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo y reportados en la categoría Información Contable Pública-Convergencia.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Instructivo 001 de 2018, el cual da las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo Contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable establece:

“2. ASUNTOS RELACIONADOS CON EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

La información contable con corte a 31 de diciembre de 2018 deberá transmitirse a la CGN, en los siguientes plazos:

2.1.1. Información contable pública-Convergencia

Para el reporte de la información contable pública, las entidades atenderán lo dispuesto en el artículo 16° de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, es decir, la fecha límite de presentación es el 15 de febrero de 2019.

(...)

2.2 Requisitos para la información a reportar a través del Sistema CHIP

A través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), las entidades reportarán la información a 31 de diciembre de 2018 en las categorías: Información Contable Pública-Convergencia y Evaluación del Control Interno Contable, de acuerdo con la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones.

2.2.1 Formularios de la Categoría Información Contable Pública-Convergencia

Los formularios que deben reportarse son los indicados en el artículo 7° de la Resolución 706 de 2016, y sus modificaciones, los cuales corresponden a los siguientes:

- o) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- p) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- q) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS.”

2. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14.

El Manual de Procedimientos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP).

Por su parte, la CGN expidió la Resolución N° 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

Los Procedimientos Contables del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, desarrollados hasta el momento, son los siguientes:

Recursos entregados en administración-Versión 1 (20-03-2019)

Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias-Versión 1 (31-07-2017)

3. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos en ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

La Ley 1328 del 15 de julio del 2009, emitida por el Congreso de la República, por la cual se dictan normas en materia financiera, de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones, establece en el artículo 7, literales q y r, lo siguiente:

“ARTÍCULO 7o. OBLIGACIONES ESPECIALES DE LAS ENTIDADES VIGILADAS. Las entidades vigiladas tendrán las siguientes obligaciones especiales:

(...)

q) Disponer de los medios electrónicos y controles idóneos para brindar eficiente seguridad a las transacciones, a la información confidencial de los consumidores financieros y a las redes que la contengan.

r) Colaborar oportuna y diligentemente con el Defensor del Consumidor Financiero, las autoridades judiciales y administrativas y los organismos de autorregulación en la recopilación de la información y la obtención de pruebas, en los casos que se requieran, entre otros, los de fraude, hurto o cualquier otra conducta que pueda ser constitutiva de un hecho punible realizada mediante la utilización de tarjetas crédito o débito, la realización de transacciones electrónicas o telefónicas, así como cualquier otra modalidad." (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 410 de 1971, expedido por el Presidente de la República de Colombia en ejercicio de sus facultades, por el cual se expide el Código de Comercio, establece en el artículo 1391 lo siguiente:

"ARTÍCULO 1391. <RESPONSABILIDAD DEL BANCO POR PAGO DE CHEQUES FALSOS O ALTERADOS>. Todo banco es responsable con el cuentacorrentista por el pago que haga de un cheque falso o cuya cantidad se haya alterado, salvo que el cuentacorrentista haya dado lugar a ello por su culpa o la de sus dependientes, factores o representantes.

La responsabilidad del banco cesará si el cuentacorrentista no le hubiere notificado sobre la falsedad o adulteración del cheque, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se le envió la información sobre tal pago." (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia SC18614 del 19 de diciembre de 2016, la Corte Suprema de Justicia, precisa: "3. La responsabilidad bancaria por fraudes con instrumentos diferentes a cheques:

(...)

Por eso, si «entre las obligaciones que al banco impone el artículo 1382 del Código de Comercio, derivadas del contrato de cuenta corriente, "está la de mantener los dineros depositados regularmente para entregarlos en la medida que el cuentacorrentista haga disposición de ellos de acuerdo con las distintas modalidades reconocidas por la ley, por el contrato o por las prácticas bancarias. (...) Ante esos compromisos, el banco debe mantener las precauciones, diligencias y cuidados indispensables para que los actos de movimiento de la cuenta del usuario se alcance con plena normalidad; por eso, cualquier desviación constituye un factor de desatención del contrato, dado su particular designio"; de modo que "si llega a producirse una operación de transferencia de fondos que incida en el saldo, cualquier reclamo o inconformidad que muestre el cuentacorrentista puede comprometer la responsabilidad de la entidad bancaria que para exonerarse debe acreditar, por cualquier medio idóneo, que contó con la autorización de aquel" (...)

5. La responsabilidad en este tipo de fraudes:

De la exposición que precede, queda claro que en el caso de defraudación por transacciones electrónicas, dado que tal contingencia o riesgo es inherente a la actividad bancaria la cual es profesional, habitual y lucrativa, cuya realización requiere de altos estándares de diligencia, seguridad, control, confiabilidad y profesionalismo, que también tienen que ser atendidos en materia de seguridad de la información que sea transmitida por esa vía, siendo innegable e ineludible su obligación de garantizar la seguridad de las transacciones que autoriza por cualquiera de los medios ofrecidos al público y con independencia de si los dineros sustraídos provienen de cuentas de ahorro o de cuentas corrientes.

De ahí que atendiendo la naturaleza de la actividad y de los riesgos que involucra o genera su ejercicio y el funcionamiento de los servicios que ofrece; el interés público que en ella existe; el profesionalismo exigido a la entidad y el provecho que de sus operaciones obtiene, los riesgos de pérdida por transacciones electrónicas corren por su cuenta, y por lo tanto, deben asumir las consecuencias derivadas de la materialización de esos riesgos a través de reparar los perjuicios causados, y no los usuarios que han confiado en la seguridad que les ofrecen los establecimientos bancarios en la custodia de sus dineros, cuya obligación es apenas la de mantener en reserva sus claves de acceso al portal transaccional.

Desde luego que consumada la defraudación, el Banco para exonerarse de responsabilidad, debe probar que esta ocurrió por culpa del cuentahabiente o de sus dependientes, que con su actuar dieron lugar al retiro de dinero de la cuenta, transferencias u otras operaciones que comprometieron sus recursos, pues amén de que es este quien tiene el control de mecanismo que le permiten hacer seguimiento informático a las operaciones a través de controles implantados en los software especializados con los que cuentan, la culpa incumbe demostrarla a quien la alegue (art. 835 C.Co.), pues se presume la buena fe «aún la exenta de culpa».

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, precisa:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios deber ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

En ese mismo sentido, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente, mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la empresa.

2. Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de

servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Viabilidad de que los sistemas contables continúen generando Informes con convergencia y sin convergencia en la vigencia 2018.

Es de precisar que, con la emisión del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 663 de 2015, las empresas sujetas a este ámbito de aplicación debieron atender en su momento el cronograma indicado en dicha resolución, el cual comprende un periodo de preparación obligatoria, transición y aplicación.

El periodo de preparación estuvo comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución en mención y el 31 de diciembre de 2014, el periodo de transición fue entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, y el periodo de aplicación abarcó el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En el periodo de aplicación, la contabilidad se debió empezar a llevar para todos los efectos bajo el nuevo marco de regulación.

Así las cosas, para efectos de reporte a la CGN, la Resolución N° 706 del 2016 establece que, la información a reportar a partir del 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública-Convergencia, corresponde a la información financiera de carácter contable respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación del nuevo marco normativo.

Sin embargo, para las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud, en adelante SGSSS, que se acogieron al cronograma definido en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificada por la Resolución N° 663 de 2015, el periodo de transición fue el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, durante este periodo, se debió llevar contabilidad preparada bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y de manera simultánea, preparar información de acuerdo al nuevo marco de regulación.

Respecto de lo anterior, la Categoría Información Contable Pública-Convergencia debió ser reportada a partir del 31 de marzo de 2017, para esto, la CGN habilitó el Catálogo General de Cuentas bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, a fin de permitir el registro de los saldos iniciales obtenidos a 31 de diciembre de 2016 bajo dicho Régimen, y el Catálogo General de Cuentas bajo el nuevo marco de regulación, para registrar los ajustes y reclasificaciones generados con la aplicación del nuevo marco normativo.

Como consecuencia de lo anterior, las empresas que conforman el SGSSS y que se acogieron a la modificación del artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, efectuada por la Resolución N° 663 de 2015, para el 2017, debieron acondicionar sus sistemas contables de manera integral, esto es tanto en relación con los criterios de medición, reconocimiento y medición, como en el instrumento de clasificación de los hechos económicos (catálogo general de cuentas) y los reportes respectivos, bajo lo preceptuado en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por lo tanto, para esas empresas, a partir del 1 de enero de 2017 la única información contable válida, es la preparada con forme a los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y tan solo para efectos coyunturales de la consolidación que efectúa la CGN, por el año 2017 debieron reportar la categoría denominada INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA HOMOLOGADA. Por ello mismo, tampoco es viable que continúen procesando información bajo criterios del Régimen de contabilidad pública Precedente, para homologar a los criterios del nuevo marco de regulación anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

2. Aplicabilidad del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, versión 2007.14.

El Manual de Procedimientos incorporado al Régimen de Contabilidad Pública Precedente mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, definía los criterios y prácticas que debían desarrollar las entidades para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública.

Con la expedición de la Resolución N° 139 de 2015, se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales versión 2007.14, perdió vigencia como consecuencia de su derogatoria, por lo cual, no es viable su aplicación. En este sentido, para el efecto de realizar el adecuado reconocimiento contable del hecho económico, la entidad deberá ceñirse a los criterios regulados en el respectivo marco normativo vigente.

3. Cuenta contable que se debe usar para reconocer la pérdida de recursos con ocasión de fraudes electrónicos a través del portal empresarial.

La Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia a través de su Sentencia SC-18614 del 19 de diciembre de 2016, establece que las entidades financieras deberán hacerse cargo de los fraudes que sufran los usuarios mediante las transacciones electrónicas. Son los bancos o entidades financieras quienes deberán reparar los daños y perjuicios que hayan sufrido sus usuarios con motivo de estos actos ilícitos, a menos que, producto de las investigaciones logre comprobar que el fraude ocurrió por culpa del cuentahabiente, que con su actuar, dio lugar al retiro de dineros de la cuenta, transferencias u otras operaciones que comprometieron sus recursos.

En este sentido, para registrar adecuadamente el hecho económico, la entidad deberá evaluar, en primer lugar, que se cumpla con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que corresponda a un recurso controlado del cual se espere obtener beneficios económicos futuros, anotando que, una empresa controla cuando puede, entre otros aspectos, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso al recurso y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dicho activo. En segundo lugar, deberá comprobar que a futuro la empresa tenga el derecho probable de obtener un flujo financiero fijo o determinable a través del efectivo o sus equivalentes.

En caso de cumplirse con los anteriores criterios, es viable reconocer una cuenta por cobrar, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, descargando a su vez el respectivo activo.

Si fruto de la evaluación se determina que el hecho económico no cumple con los requisitos para el registro como una cuenta por cobrar, por cuanto no se ha podido demostrar la existencia de un derecho cierto, si no posible, que para que ocurra, dependerá de eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad, se deberá entrar a realizar el registro en cuentas de orden y revelarlo en las notas a los estados financieros. Alternamente deberá reconocer un gasto y descargar el efectivo, toda vez que bajo estas condiciones no se cumplen los criterios para continuar reconociendo como activo.

Se anota que, en caso de registrar un derecho posible, la empresa deberá estar evaluando el hecho económico, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros, esto es, en caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento de la cuenta por cobrar e ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

CONCEPTO No. 20192000023301 DEL 04-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros gastos Activos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor

DANIEL MOLINA DE LA CRUZ

Asesor Jurídico

E.S.E. Hospital San Vicente de Paul-Lorica

Lorica, Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001935-2, del 20 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Que procedimiento debe realizarse al interior de una empresa social del estado para cancelar o pagar una cuenta de cobro a un proveedor a quien efectivamente se le adeudan unos recursos, pero que en la contabilidad de la empresa la deuda aparece cancelada, ello teniendo en cuenta que el pagador o tesorero de manera fraudulenta desvió los recursos que estaban destinados al pago de la mencionada obligación a su cuenta personal apropiándose de dichos recursos; es decir:

1. En la contabilidad la obligación aparece cancelada al contratista.
2. La obligación no se canceló realmente pues el tesorero se apropió de los recursos.
3. El contratista está legalmente requiriendo el pago, pero no se puede proceder con él, pues la obligación aparece contablemente cancelada y pagarla nuevamente haría incurrir en un doble pago aparente.
4. Se cumplió con la obligación de denunciar al tesorero de la entidad.
5. La obligación realmente existe y debe pagarse pero necesitamos orientación para proceder con el pago”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública, que son pautas básicas que orientan el proceso contable, en donde se define el principio de esencia sobre la forma, señalando lo siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, establece los lineamientos de reconocimiento de activos y pasivos, como sigue:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la empresa.

2. Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.”

CONCLUSIONES

Bajo el contexto planteado en la consulta, para la entidad es una realidad la existencia de la obligación con el proveedor, por ende, aunque se haya reconocido contablemente un pago, al no haberse efectuado, deberá reversarse el asiento contable mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. De esta manera, restituye la obligación para que con posterioridad la entidad trámite el pago correspondiente.

Una vez la entidad pague al proveedor la obligación, deberá reconocer un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que ataña de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Alternamente y desde la perspectiva contable, se debe reconocer la sustracción indebida de recursos por parte del funcionario, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso administrativo interno o de responsabilidad fiscal, mediante un débito en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta que ataña de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De manera simultánea, cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales

vigentes, la entidad debe registrar un derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si como resultado del proceso de responsabilidad fiscal se emite un fallo a favor de la entidad exigiendo el resarcimiento del daño patrimonial causado a la entidad, cuando el acto administrativo quede en firme, se deberá registrar el derecho mediante un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el citado documento y, de forma simultánea, cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia. Tal derecho se eliminará cuando el involucrado efectúe el pago respectivo.

CONCEPTO No. 20192000024041 DEL 07-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que corresponden a la prestación de servicios de salud cuyo valor fue negado por el deudor por medio de actos administrativos. Responsable de autorizar la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Doctora
 SAMANDA INDIRA AVILA MEDINA
 Gerente
 Empresa Social del Estado Hospital San Vicente de Paúl
 Fresno, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001768-2, el día 03 de mayo de 2019, en la cual consulta si se puede realizar la baja en cuentas de algunas cuentas por cobrar que corresponden a acreencias por concepto de prestación de servicios de salud a favor de la entidad, en atención a que en el proceso de liquidación de la entidad deudora, esto es, CAPRECOM E.P.S., por medio de actos administrativos se le negó al hospital el valor reclamado, y este último, al no interponer los recursos procedentes en la vía gubernativa quedó imposibilitado para impetrar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Además consulta si la depuración se realiza solo con la aprobación del Comité de Saneamiento Contable o si corresponde a la Junta Directiva.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así

como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 *ibídem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 del capítulo I Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, estipula:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría

de costo amortizado. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la empresa medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la empresa no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la empresa no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la empresa ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En consonancia con lo anterior, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar como consecuencia que la entidad deudora por medio de actos administrativos le negó al hospital el valor reclamado por la prestación de los servicios de salud y este al no interponer lo recursos procedentes en la vía gubernativa quedó imposibilitado para interponer la acción judicial de nulidad y restablecimiento del derecho, lo que se traduce en que no habrá lugar al recaudo o acción de cobro por parte del hospital de dichos valores.

Por lo anterior, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de dichos valores con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de quien debe autorizar la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, es menester manifestar que corresponderá al

funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, o en los estatutos de la Entidad, si existieren.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso se es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

CONCEPTO No. 20192000025971 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Coordinadora GIT de Contabilidad

Fondo de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001888-2, el 14 de mayo de 2019, mediante la cual señala que la Empresa Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. tiene reconocida contablemente una cuenta por cobrar al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) por subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca en atención a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994, entre el periodo 1998 a 2015.

Sin embargo, mediante una comunicación enviada por el Fondo TIC a la Empresa se expresan las razones por las cuales no existe obligación alguna por parte del Fondo TIC. El Fondo TIC argumenta que solamente hasta la expedición de la Ley 1341 de 2009 se autorizó a la Nación presupuestar los recursos necesarios para pagar el déficit entre subsidios y contribuciones derivado de la Ley 812 de 2003, y que a la Empresa ya se le pagó oportunamente el déficit al que se refiere la citada Ley

De acuerdo con anterior, se consulta orientación frente al tratamiento contable que deben efectuar las dos entidades.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1736

CONSIDERACIONES

El artículo 354° de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTÍCULO 354°. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354° de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 3. referente a las cuentas por pagar, del capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público:

El numeral 2. referente a las cuentas por cobrar, del capítulo I. Activos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define que “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Además, el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, contenida en la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del mismo Marco Normativo, señala:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. ...

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, no es competencia de la Contaduría General de la Nación definir la existencia de una obligación legal procedente de una normativa expedida por otros entes reguladores, toda vez que dentro de sus funciones se encuentra emitir conceptos y absolver consultas, orientadas a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos con base en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, el Fondo TIC y la Empresa de Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. deberán determinar a la luz de la normativa vigente, si efectivamente existe un derecho de cobro exigible por parte de la empresa, y una obligación de pago para la entidad de gobierno, que cumplan con los criterios de reconocimiento del activo y pasivo respectivamente.

De ser así, la Empresa deberá seguir reconociendo una cuenta por cobrar por el valor de los recursos que le adeudan y el Fondo TIC deberá reconocer contablemente una cuenta por pagar por el mismo monto. Si por el contrario, se determina que no existe obligación alguna, la Empresa deberá dar de baja la cuenta por cobrar que tiene reconocida por concepto del subsidio, acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la cuenta por cobrar se había reconocido en periodos anteriores; o realizando una reversión del ingreso correspondiente si la cuenta por cobrar se reconoció en el periodo corriente.

CONCEPTO No. 20192000031161 DEL 01-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Provisiones Patrimonio de las empresas Gastos de actividades y/o servicios especializados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las reservas técnicas a cargo de las EPS. Reversión de provisiones por sobreestimación del pasivo. Criterios de reconocimiento de cuentas por cobrar.

Doctora
JENNY PAOLA CORTÉS MORALES
Coordinadora de Contabilidad (e)
E.P.S.-S. Capital Salud S.A.S.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002510-2, del 09 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre los siguientes temas:

15. Contabilización de las reservas técnicas

“(…) Capital Salud tiene reservas técnicas por tres conceptos:

- Obligaciones pendientes y conocidas liquidadas
- Obligaciones pendientes y conocidas no liquidadas
- Obligaciones no conocidas (IBNR)

La reserva técnica provisiona la facturación que aún no ha sido procesada o facturada y por ende se provisiona en los estados financieros. En el momento que la facturación surte todo el proceso de auditoría, el área de cuentas médicas genera una interfaz que envía al área de contabilidad para su debida contabilización. A nivel de cuentas contables que se afectan en el registro tenemos:

1. Para la reserva técnica afectamos el costo contra el pasivo (Provisiones)

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1739

2. Cuando la factura ingresa (interfaz contable) y se procesa se afecta el costo contra un pasivo (CXP).

Actualmente Capital Salud está llevando la liberación de la reserva técnica a otros ingresos desde la provisión e ingresando dicha facturación radicada nuevamente al costo médico a través de una cuenta por pagar.

Por lo anterior, una vez el área de planeación encargada del cálculo de la reserva técnica realice liberación de la reserva ya que pasa de una obligación conocida no liquidada a una obligación conocida liquidada, no debe contabilizarse debido a que este costo ya se encontraba registrado, lo que se genera es una liberación de la provisión y un aumento en las cuentas por pagar, por ende no se afectaría la cuenta de otros ingresos. (...)

16. Reversión provisión radicación costo médico

Al realizar el análisis de los rubros que componen la reserva técnica se identificó que la provisión de radicación del costo médico enviada por cuentas médicas mensualmente, ya está incluida en la provisión de reservas técnicas calculada por planeación. Para el cierre de junio 2019, se reversa el 100% de esta provisión y no se vuelve a contabilizar este cálculo por las razones antes mencionadas.

17. Reclasificación información que se lleva a la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) a la cuenta del gasto 51 (Gastos de Administración)

Respecto de los gastos fijos que participan directamente en el proceso misional registrados en el código contable 561390-Otros gastos por la Administración de la Seguridad Social, me permito solicitar concepto en cuanto a cuál es el reconocimiento correcto bajo norma internacional en aplicación de la Resolución 414 de 2014 teniendo en cuenta la metodología aplicada para el cálculo del indicador “Cumplimiento Gasto Administrativo”

Es preciso mencionar que el porcentaje de los gastos administrativos frente al ingreso por UPC se mantienen por debajo del 8% para el RS y hasta el 10% para el RC, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 23 de la Ley 1438 de 2011.

El gasto por la Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, se compone de los gastos operacionales y adicional se registran gastos fijos de apoyo o administrativos necesarios para que la prestación de servicio de salud se realice con oportunidad, por lo que no es preciso que la SNS indique que “el porcentaje del indicador se encuentra subestimado”. (...)

La EPS-S registra en la cuenta contable 561390-Otros Gastos por la Administración de la Seguridad Social, como los servicios prestados por el "Call Center" (programación de citas, atención al usuario) y la realización de la auditoría de facturas (distinta de funciones de auditoría interna), entre otros, se pueden catalogar como costos indirectos, siempre que sea evidente su relación con la prestación del servicio, lo anterior teniendo en cuenta el concepto 464 manejo Costos Indirectos del 1 de junio de 2016, Entidad de origen Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En consecuencia, la EPS-S frente al indicador mencionado, debería incluir estos gastos en el cálculo pero a la fecha no lo incluye lo que hace que este indicador refleje un porcentaje menor que el realmente ejecutado.

Se realizó verificación de los gastos cargados en la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) en el mes de mayo de 2019 con el fin de comenzar a partir de junio de 2019 a llevarlos a la cuenta 51 (Gastos Administrativo) y así reflejar en los estados financieros y los indicadores el porcentaje que Capital Salud gasta en administración del ingreso operacional, el cual no puede ser mayor del 8%. (...)

Lo anterior quiere decir que si comenzamos a partir de junio a contabilizar los gastos en la cuenta 51, el indicador del gasto administrativo pasaría de un promedio de 2.73 al 4.83

De acuerdo con lo anterior, se solicita concepto frente al manejo contable que se debe dar a estos gastos, indicando si es viable o no registrar todo el gasto administrativo en la cuenta 51.

18. No contabilización del posible recobro

Se realizó análisis por parte de la Dirección Nacional Administrativa y Financiera de las cifras del posible recobro (...) se solicita concepto frente a la viabilidad de no contabilizar el posible recobro a partir del mes de junio y contabilizar este rubro a medida que las cuentas sean radicadas ante el ente. Igualmente evaluar la viabilidad de realizar el deterioro de estos rubros cuando superen los tres años de vigencia.

19. Glosas por conciliar al 100%

Según análisis efectuado por Dirección Nacional Administrativa y Financiera, la glosa se debe llevar al 100%; actualmente se contabiliza al 76%. Con corte a 31 de mayo de 2019 la glosa por conciliar presenta un saldo de \$181.465.751.274, al llevarla al 100%, se realizaría un ajuste por valor de \$57.304.974.087 (24%), el cual afecta un aumento en la cuenta del

costo y en la cuenta del pasivo (Glosas por conciliar). Así, la glosa quedaría por valor de \$238.770.725.361”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones sobre las reservas técnicas

El Ministerio de Salud y Protección Social emitió el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, donde establece el cálculo y constitución de las reservas técnicas en los siguientes términos:

“Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, conforme al artículo 2.5.2.2.1.10 del presente decreto:

1. Reserva para obligaciones pendientes. Tiene como propósito mantener una provisión adecuada para garantizar el pago de la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que están a cargo de las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto.

Esta reserva comprende tanto los servicios de salud ya conocidos por la entidad como los ocurridos pero aún no conocidos, que hagan parte del plan obligatorio de salud y de los planes complementarios, así como las incapacidades por enfermedad general.

1.1 La reserva de obligaciones pendientes y conocidas se debe constituir en el momento en que la entidad se entere por cualquier medio, del hecho generador o potencialmente generador de la obligación.

La Superintendencia Nacional de Salud para efectos de la inspección, vigilancia y control, definirá la clasificación y desagregación de estas reservas.

El monto de la reserva a constituir debe corresponder al valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para el efecto. Tratándose de la autorización de servicios y sin que por ello se entienda extinguida la obligación, la reserva se podrá liberar en los plazos que defina la Superintendencia Nacional de Salud, con base en el estudio que realice sobre los servicios autorizados y no utilizados.

1.2 La reserva de obligaciones pendientes aún no conocidas, corresponde a la estimación del monto de recursos que debe destinar la entidad para atender obligaciones a su cargo ya causadas pero que la entidad desconoce.

Para la constitución de esta reserva se deben utilizar metodologías que tengan en cuenta el desarrollo de las obligaciones, conocidas como métodos de triángulos. Para el cálculo de esta reserva la entidad deberá contar como mínimo con tres (3) años de información propia y se deberá constituir mensualmente.

Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto que inicien operaciones después de su entrada en vigencia, deberán presentar una metodología de cálculo alternativa a utilizar mientras transcurren los tres años señalados, la cual debe ser autorizada por la Superintendencia Nacional de Salud.

2. Otras Reservas. Cuando de los análisis y mediciones realizados se determinen pérdidas probables y cuantificables, se reflejarán en los estados financieros mediante la constitución de la reserva correspondiente. La Superintendencia Nacional de Salud, cuando lo estime conveniente, podrá ordenar la constitución de este tipo de reservas, de acuerdo con la naturaleza de las operaciones y con el objetivo de garantizar la viabilidad financiera y económica.

Parágrafo. El valor que las entidades responsables de pago giren en cumplimiento de lo establecido en el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 sobre las facturas presentadas para el cobro por la prestación de servicios de salud, deben ser registrados como menor valor del requerido de la reserva”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre el reconocimiento de las provisiones, indica:

“1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que

incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas. (...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento". (Subrayado fuera del texto)

2. Consideraciones sobre la reversión de la provisión por radicación costo médico

Sobre corrección de errores, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no

Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva”.

3. Consideraciones sobre la contabilización de los posibles recobros

El Marco Conceptual que contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, sobre los criterios de reconocimiento de un activo establece:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad”.

Sobre el reconocimiento de cuentas por cobrar, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, indican:

“Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento”.

Por la medición posterior de las cuentas por cobrar, dichas normas establecen:

“4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es

decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor”.

CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones expuestas se da respuesta a las inquietudes planteadas como sigue:

- Contabilización de las reservas técnicas

En el entendido que las reservas técnicas son provisiones para garantizar el pago de las obligaciones que surgen por la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que están a cargo de las entidades, según se reglamenta en el Decreto 780 de 2016, el procedimiento contable se realizará como sigue:

De forma mensual, se reconocerá la reserva técnica mediante un débito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y un crédito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor estimado o facturado de la obligación de acuerdo con la información con la que se cuente para el efecto.

Al mes siguiente, los mayores valores de la reserva técnica se reconocerán en igual forma a la indicada en el párrafo anterior. Por el contrario, los menores valores de la reserva se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no

conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, cuando el ajuste de la provisión se efectúa en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el ajuste se realice en un periodo contable siguiente a su reconocimiento, y bajo el entendido que originalmente estuvo correctamente calculada la reserva.

Cuando el acreedor presente la factura por la prestación de servicios de salud, la obligación deja de ser probable y pasa a ser cierta, reconocerá la cuenta por pagar contra una disminución del pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Por su parte, cuando se ordene la liberación de la reserva la empresa cancelará el pasivo por provisión mediante un débito en la subcuenta 279021-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 279022-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 279023-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 561320-Reservas técnicas por servicios de salud autorizados, 561321-Reservas técnicas por servicios de salud ocurridos no conocidos o 561322-Reservas técnicas por incapacidades, de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto por provisión se efectuó en el mismo periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando el reconocimiento se ha realizado en periodos contables anteriores, y bajo el entendido que originalmente estuvo correctamente calculada la reserva.

- Reversión provisión radicación costo médico

Reconocer una provisión por la radicación del costo médico enviada por cuentas médicas cuando este concepto ya se encuentra incluido en la provisión de las reservas técnicas, tal como se indica en la consulta, es un error en la información financiera, puesto que se estaría sobreestimando el gasto y el pasivo de la Entidad.

Por tal razón, la entidad deberá corregir el error mediante la reversión del pasivo por provisión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que atañe de la cuenta 3225-RESULTADOS DE

EJERCICIOS ANTERIORES, si el reconocimiento de la provisión se realizó en períodos contables anteriores, o la subcuenta respectiva de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la provisión se reconoció en el mismo periodo contable.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

- Reclasificación información que se lleva a la cuenta 561390 (Costo Administrativo) y 52 (Gastos de ventas) a la cuenta del gasto 51 (Gastos de Administración)

Sobre el particular se dio respuesta mediante Concepto CGN N° 20192000029721, del 19 de julio de 2019, dirigido a la doctora Jenny Paola Cortés, coordinadora de contabilidad (E) de Capital Salud EPS SAS, el cual se anexa a este documento.

- Contabilización del posible recobro

Un derecho a favor de la entidad se reconoce dentro de la información financiera cuando se adquiera en desarrollo de sus actividades, sea controlado por la entidad, y del cual se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En el reconocimiento de los activos en la información financiera no existe la posibilidad de efectuar un registro en el activo de derechos probables, como si se tratará de una provisión, puesto que si no se cumplen los criterios mencionados en el párrafo anterior no dará lugar al reconocimiento del derecho.

Por tanto, si la entidad está efectuando registros contables de derechos que no cumplen los criterios de reconocimiento es un error que deberá corregirse contra el resultado del ejercicio si se ha reconocido en el mismo periodo contable o en resultados de ejercicios anteriores, si el error se efectuó en periodos contables anteriores. Para ello, debitará la subcuenta y cuenta que haya afectado en el activo y acreditará la subcuenta que atañe de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el reconocimiento del presunto derecho se realizó en periodos contables anteriores, o la subcuenta y cuenta afectada del ingreso, si se reconoció en el mismo periodo contable.

La empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Por su parte, posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la Empresa deberá realizar evaluaciones de indicios de deterioro como mínimo al final del período contable y efectuará estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, caso en el cual reconocerá un débito en la subcuenta 534710-Administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138610-Administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

- Glosas por conciliar al 100%

El tratamiento contable de las glosas de facturación para la EPS se realizará de conformidad a los lineamientos dados en el Concepto CGN N° 20192000028661, del 11 de julio de 2019, dirigido a la doctora Nohora Peñaloza, profesional universitario de la EPS Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare, el cual se anexa a este documento.

CONCEPTO No. 20192300037141 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de actividades ordinarias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Momento en el que se debe efectuar el reconocimiento contable del derecho e ingreso por la prestación del servicio de salud.

Doctora
JORGE IVÁN MARÍN PARIAS
 Contralor Municipal con Delegación de Funciones
 Contraloría Municipal de Bello
 Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001482-2 del 2019, en la cual se señala:

“(…) La factura de venta 14136 por valor de \$1.308.864.096, a nombre de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, por concepto de: atención a la población subsidiada de Alianza Medellín Antioquia EPS, de acuerdo al procedimiento de la ESE Bellosalud, se procedió a reportar al Ministerio de Protección Social dicha factura con fecha del 07 de diciembre de 2017, mismo que fue radicado el 16 de abril de 2018 en Saviasalud, sin que este valor fuera causado o reconocido contablemente en la ESE a 31 de diciembre de 2017, sino que lo hizo posterior al pago, esta situación está contraviniendo el principio contable de Causación.

Cuando se habla de causación o reconocimiento, necesariamente no significa el ingreso, este término aplica en reconocer la transacción; para la Contaduría General se reconoce un hecho cuando sea Fiable para determinar la fiabilidad en este caso se tuvo en cuenta:

- Que existe un contrato legal entre Bellosalud y Saviasalud, en el cual está estipulado que se facturará un servicio anticipado.
- La factura que se genera como anticipo del servicio es enviada al Ministerio de Hacienda con el objetivo de agilizar el pago a Saviasalud.
- Esta factura en ninguna de sus partes dice que corresponde a una Prefectura o borrador de factura.

- En el mes siguiente que se envía a Saviasalud, no sufre ninguna modificación en sus partes como: fecha, concepto, valor, número de factura.

De acuerdo a lo anterior, la Contraloría Municipal de Bello tomó como referencia las siguientes normas, emitidas por la Contaduría General de la Nación, respecto a: “Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”, en el capítulo IV INGRESOS – 2. Ingresos de transacciones con contraprestación – 2.1.2 Ingresos por prestación de servicios, la cual cita:

1. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato.
2. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.
3. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.
4. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad
 - b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.
 - c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
 - d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

De acuerdo a lo anterior, nuestra posición es que la factura se debe reconocer en el mes en que fue expedida, ya que como se menciono anteriormente, esta factura se cancela en su totalidad y no presenta ninguna variación en el número de factura ni en su valor.

Siendo la Contaduría General de la Nación, la entidad del Sector Público creada para determinar las políticas, principios y normas sobre la contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, nos permitimos solicitarle, muy comedidamente que luego de analizar la situación narrada, nos brinde su concepto o las instrucciones necesarias que nos permitan esclarecer si la entidad ESE BELLOSALUD debe reconocer la factura en la fecha en

que fue expedida, o cuando realizan el pago por parte de Alianza Medellín Antioquia ESP SAS, que es en el mes siguiente.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público e incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en

la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas contables, así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, las subcuentas Giro directo para abono a la cartera sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.

2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

4312- SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio.

” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedida mediante Resolución N° 525 de 2016, la cual es transversal a los Marcos Normativos emitidos por la Contaduría General de la Nación, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Con el nuevo Marco Normativo y para todos los efectos contables, debe prevalecer el principio de esencia sobre la forma, donde las transacciones y los hechos económicos se

deben reconocer atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos, razón por la cual, la facturación no puede constituirse como el parámetro único a considerar para realizar la medición del derecho y el ingreso por la prestación del servicio de salud.

Por otra parte y conforme al principio de devengo, el servicio de salud debe ser reconocido cuando surjan los derechos y obligaciones con independencia del instante en que se apruebe el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se deriva, siempre que los ingresos por la prestación del servicio puedan estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance al final del periodo contable, por expresa disposición de la norma de Ingresos de actividades ordinarias.

Bajo este contexto, si en el mes de diciembre se configuran las condiciones que le permiten a la entidad esperar un flujo de efectivo, desde ese momento debió registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Alternamente, debió reconocer los costos asociados a la prestación del servicio, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 6310 -SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con posterioridad, el registro del pago debió afectar mediante un débito, la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y mediante un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Es preciso señalar, que los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019

20192000031151 del 01-08-2019

2.6 INVENTARIOS**CONCEPTO No. 20192000047391 DEL 11-09-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Registro de descuentos por pronto pago

Doctora
 CATHERINE AVILES VILLOTA
 Contadora
 Centro de Habilitación del Niño - Cehani E.S.E.
 Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002846-2, el día 13 de agosto de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre el registro contable que debe efectuarse por los descuentos por pronto pago obtenidos en compras que, de acuerdo con la norma anterior, se registraban como un ingreso no operacional, pero bajo la aplicación de las NICSP disminuyen el valor del inventario. Al respecto, presenta el siguiente caso:

“Si se presenta el caso hipotético de la compra de un medicamento por \$100 al costo, este entraría al inventario por los \$100; si se obtiene el descuento por pronto pago por \$10 pesos, en el kardex se refleja el valor de compra por \$90. Si se vende este medicamento con el descuento obtenido, no hay inconveniente; pero si no se toma el descuento en el pago de la factura, el medicamento tendría el valor de \$100 y prácticamente estaría reversado (Sic) información o registros contables. Ahora bien CEHANI en cada factura se maneja un promedio de 2000 medicamentos, lo cual afectaría el manejo del inventario con esa clase de registro contable según las NICSP”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de Inventarios del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

1759

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación o, b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Cuando la empresa adquiera inventarios con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del inventario y se reconocerá como un gasto por concepto de intereses, durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

28. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno.

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

De lo anterior, se concluye que las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación.

En relación a su consulta, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público, contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece que los inventarios son medidos al costo de adquisición el cual incluye el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización, además de los descuentos, rebajas y partidas similares.

Si bien los descuentos corresponden a un menor valor de los bienes recibidos, el reconocimiento de un descuento condicionado como el pronto pago, atenderá a cuál de las siguientes situaciones se presenta:

1.- En el pago se aplica descuento por pronto pago y el inventario se encuentra en existencia.

Dado que los bienes aún se encuentran en existencia, el descuento afectará directamente el valor de los bienes mediante un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 15-INVENTARIOS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

2.- En el pago, se aplica descuento por pronto pago y el inventario se vendió en transcurso del periodo contable.

Al respecto, en atención a que los bienes no se encuentran en existencia pero los mismos se realizaron durante el periodo contable en el que se adquirieron, el valor del descuento se reconocerá mediante un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas a la clase 6-COSTOS DE VENTAS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

3.- En el pago aplica descuento por pronto pago y el inventario se ha realizado en el periodo contable anterior.

Para el caso en el cual los bienes se adquirieron y realizaron en un periodo contable anterior, y se obtiene el descuento por pronto pago, el valor de este se reconocerá mediante un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, un débito a la cuenta por pagar inicialmente reconocida y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

2.7 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO N° 20192000000301 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de construcciones en escuelas y unidades básicas de atención en salud ubicadas en la jurisdicción del Departamento para los Resguardos Indígenas Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

Doctor
DIEGO ALEXANDER TORRES URDANETA
Contador Secretaria De Hacienda
Departamento del Vaupés
Mitú.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004753-2 del 22 de noviembre en el cual manifiesta que dentro de la jurisdicción del Departamento del Vaupés se hacen construcciones en escuelas o unidades básicas de atención primaria en salud, las cuales se ubican dentro de los resguardos indígenas y no existe titularidad de estos bienes pero si están bajo el dominio del Departamento.

Mediante correo electrónico el consultante aclaró que la educación del departamento es manejado por la gobernación, y la Salud también es manejada por el Departamento, pero los servicios los presta la ESE.

Adicionalmente informa que a través de un contrato de donación el Municipio de Mitú, transfiere a la Gobernación del Vaupés la posesión y dominio sobre los puestos de salud de las comunidades indígenas de Yurupari y Acaricuara. Para el análisis del contexto se anexa contrato suscrito entre el Municipio y el Departamento relacionado con la donación de los puestos de salud.

Al respecto pregunta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?
2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

En los siguientes términos se resuelve la consulta,

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.”

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio

educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayado fuera del texto).

El Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

“Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los artículos 46, 82 y 83 de la Ley 715 de 2001, en lo que hace referencia a la competencia para la prestación de los servicios de salud y la ordenación del gasto en este sector, señala lo siguiente:

“Artículo 46. Competencias en Salud Pública. La gestión en salud pública es función esencial del Estado y para tal fin la Nación y las entidades territoriales concurrirán en su ejecución en los términos señalados en la presente ley. Las entidades territoriales tendrán a su cargo la ejecución de las acciones de salud pública en la promoción y prevención dirigidas a la población de su jurisdicción.

Los distritos y municipios asumirán las acciones de promoción y prevención, que incluyen aquellas que a la fecha de entrar en vigencia la presente ley, hacían parte del Plan

Obligatorio de Salud Subsidiado. Para tal fin, los recursos que financiaban estas acciones se descontarán de la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado, en la proporción que defina el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, con el fin de financiar estas acciones. Exceptúase de lo anterior, a las Administradoras del Régimen Subsidiado Indígenas y a las Entidades Promotoras de Salud Indígenas.

Los municipios y distritos deberán elaborar e incorporar al Plan de Atención Básica las acciones señaladas en el presente artículo, el cual deberá ser elaborado con la participación de la comunidad y bajo la dirección del Consejo Territorial de Seguridad Social en Salud. A partir del año 2003, sin la existencia de este plan estos recursos se girarán directamente al departamento para su administración. Igual ocurrirá cuando la evaluación de la ejecución del plan no sea satisfactoria.

La prestación de estas acciones se contratará prioritariamente con las instituciones prestadoras de servicios de salud públicas vinculadas a la entidad territorial, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

El Ministerio de Salud evaluará la ejecución de las disposiciones de este artículo tres años después de su vigencia y en ese plazo presentará un informe al Congreso y propondrá las modificaciones que se consideren necesarias.

(...)

Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

Artículo 83. Reglamentado por el Decreto 1745 de 2002 Distribución y administración de los recursos para resguardos indígenas. Los recursos para los resguardos indígenas se distribuirán en proporción a la participación de la población de la entidad o resguardo indígena, en el total de población indígena reportada por el Incora al DANE.

Modificado por el art. 13, Ley 1450 de 2011. Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo, deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se

determine el uso de los recursos en el año siguiente. Copia de dicho contrato se enviará antes del 20 de enero al Ministerio del Interior. **(Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-921 de 2007, en el entendido que dentro del marco de la Constitución y la ley, en el proceso de celebración y suscripción del contrato se debe asegurar el respeto de los derechos a la identidad cultural y a la participación de los resguardos y que en caso de discrepancia sobre el uso de los recursos, prevalecerá la decisión adoptada por las autoridades del respectivo resguardo.)**

Cuando los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, sus autoridades recibirán y administrarán directamente la transferencia.

Los recursos de la participación asignados a los resguardos indígenas deberán destinarse a satisfacer las necesidades básicas de salud incluyendo la afiliación al Régimen Subsidiado, educación preescolar, básica primaria y media, agua potable, vivienda y desarrollo agropecuario de la población indígena. En todo caso, siempre que la Nación realice inversiones en beneficio de la población indígena de dichos resguardos, las autoridades indígenas dispondrán parte de estos recursos para cofinanciar dichos proyectos. Ver art. 1 Decreto Nacional 1512 de 2002

Las secretarías departamentales de planeación, o quien haga sus veces, deberá desarrollar programas de capacitación, asesoría y asistencia técnica a los resguardos indígenas y autoridades municipales, para la adecuada programación y uso de los recursos.

Parágrafo. La participación asignada a los resguardos indígenas se recibirá sin perjuicio de los recursos que los departamentos, distritos o municipios les asignen en razón de la población atendida y por atender en condiciones de eficiencia y de equidad en el caso de la educación de conformidad con el artículo 16 de esta ley, y el capítulo III del Título III en el caso de salud.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el contrato de donación N 214 de 2018, anexo a la consulta, suscrito entre el Municipio de Mitú y el Departamento del Vaupés, señala lo siguiente:

“PRIMERA. OBJETO. QUE EL MUNICIPIO O EL DONANTE POR MEDIO DE ESTE INSTRUMENTO, TRANSFIERE A LA GOBERNACIÓN DEL VAUPES O EL DONATARIO, A TÍTULO DE DONACIÓN LA TOTALIDAD DE SUS DERECHOS DE DOMINIO Y POSESION PLENA QUE TTENE Y EJERCE SOBRE LOS PUESTOS DE SALUD PARA LAS COMUNIDADES DE YURUPARI Y ACARICUARA.

(...)

TERCERA. MODO DE ADQUISICION. EL MUNICIPIO O DONANTE declara que la infraestructura materia de este negocio jurídico fue construida por el Municipio de Mitú en la vigencia 2015.

CUARTA. DESTINACION DEL BIEN. Que el inmueble donado por el Municipio de Mitú será destinado por el Departamento del Vaupés, para la prestación exclusiva de servicios de salud.

QUINTA. Que la infraestructura materia de la donación se encuentra libre de censo hipoteca, embargo, pleito pendiente, demanda civil registrada, arrendamiento, anticresis, y patrimonio de familia inembargable consignado por escritura pública, condiciones resolutorias del dominio, limitaciones del mismo y en general, libre de todo gravamen.

SEXTA.-Que desde esta misma fecha, el MUNICIPIO O EL DONANTE, le hace entrega real y material del inmueble anteriormente descrito al DEPARTAMENTO DEL VAUPES O EL DONATARIO, con todos sus usos, costumbres y anexidades que legalmente le corresponde al mismo, sin reserva ni limitación alguna y en el estado en que encuentra.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de "esencia sobre la forma", señalando que "las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos." (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco Conceptual, en el numeral 6.1.1. del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define Activos así:

"6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia de que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, establece lo siguiente: “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Igualmente, el citado numeral 10.1 Reconocimiento, de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, en los párrafos 5, 6 y 7, establece lo siguiente:

“5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Marco conceptual antes indicado, define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

4. Consideraciones relacionadas con los procedimientos transversales

El numeral 3 del procedimiento transversal sobre el Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la Resolución 525 de 2016, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables. Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo: a) Establecer los responsables de la información contable. b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. Esta forma de organización y ejecución del proceso contable aplicará a las entidades que por disposición legal deban llevar contabilidad separada de los fondos sin personería jurídica que administran, los cuales se tratarán como unidades contables dependientes. La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- f) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- g) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previas a la generación de los estados financieros.
- h) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable. e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

CONCLUSIONES

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Para el reconocimiento de activos, tanto en las Entidades de Gobierno como en las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se debe cumplir un conjunto de condiciones básicas, incluido el control ejercido sobre el activo respectivo del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, se deberá tener presente que una ejerce el control sobre un activo es quien impone las condiciones respecto de la utilización de los bienes o es quien tiene derecho a usar el recurso para prestar servicios.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Así, por ejemplo, la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa o de un centro de salud ubicados en un territorio indígena será aquella que presta el servicio educativo o el servicio de salud por su cuenta y riesgo, por cuanto es la entidad que consume el potencial de servicios o de beneficios económicos de ese conjunto de activos, con lo cual cumplirá el cometido estatal a su cargo.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se responden las inquietudes planteadas en la consulta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?

Los Fondos de Servicios Educativos (en adelante FSE) son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal. De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, los FSE deban llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la

Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales.

A efectos de atender la obligación anterior, le corresponde al departamento establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado.

Al respecto, se debe considerar lo señalado por la CGN en la Resolución 385 de 2018, la cual dispone que corresponde a cada entidad pública optar, como forma de organización y ejecución del proceso contable, llevar el proceso contable de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables. En consecuencia, si opta por llevar contabilidad centralizada, todos los hechos económicos deberán estar registrados en una única unidad contable pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y hechos económicos de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos; en tanto que, si opta por llevar contabilidad separada en unidades contables dependientes, cada FSE procesará su propia información, para posteriormente integrarse a la unidad contable central.

De otra parte, es importante precisar que, a quien le corresponde dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, es al Departamento del cual hace parte ese Municipio, tal como se desprende de lo establecido en el Artículo 6º, numeral 6.2., de la Ley 715 de 2001.

Con fundamento en lo, el reconocimiento de la planta física utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a cargo del Departamento, dependerá de las condiciones establecidas para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción.

Si la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa es el Departamento, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo en los resguardos indígenas, por su cuenta y riesgo, ello significa que es el Departamento quien obtiene el potencial de servicios de ese conjunto de activos, con lo cual cumple el cometido estatal a su cargo.

En consecuencia, si el Departamento determina que en la contabilidad de los FSE solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la ley 715 de 2001 deberá reconocer la infraestructura y los terrenos usados por las instituciones educativas en la

unidad contable del nivel central (Gobernación), caso en el cual se registrarán los activos en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo, anexa a la Resolución N° 484 de 2017, que modificó el anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Por el contrario, si el Departamento ha dispuesto un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la Gobernación (Unidad contable central), y que éstos, además de reflejar en su unidad contable dependiente los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar a su sistema de información contable la infraestructura y terrenos utilizados en la prestación del servicio educativo, le corresponderá al FSE registrar el valor de dichos activos, en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, aplicando la normativa contable antes señalada.

2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios del Departamento dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?

En este caso se deberá comprobar que la entidad que hace uso de los bienes y quien consume u obtiene el potencial de beneficios económicos es la Empresa Social del Estado de esa jurisdicción, es decir, que esta empresa ejerce el control sobre las infraestructuras, en tanto que el Departamento del Vaupés solo estará contratando la prestación de servicios de salud con esa ESE, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

Cuando el Departamento construya unidades básicas de salud con recursos propios y se espere que éstas sean utilizadas por la ESE Departamental, como se explica en la consulta, las dos entidades deben proceder como se indica a continuación:

Con la ejecución de los recursos, la Gobernación reconocerá en su contabilidad el valor de la construcción de las unidades básicas de atención en salud, afectando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarles en esa cuenta, y como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si las construcciones van a ser entregadas en una operación sin contraprestación a la ESE, cediendo el control de estos activos por cuanto van a ser utilizados por esa empresa para la prestación de los servicios de salud, es decir que es la ESE quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los bienes y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, en este caso la gobernación que

entrega de las construcciones cediendo el control sobre las mismas, debe reconocer ese hecho mediante un débito en el subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por su parte la ESE, en aplicación del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá reconocer en su contabilidad la infraestructura mediante un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

Para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas por el Municipio al Departamento se debe tener en cuenta la esencia económica de la transacción, teniendo en cuenta que el Departamento suscribió el convenio con el Municipio, y que este recibe los bienes y ejerció el control sobre tales infraestructuras, así sea momentáneamente.

Para tal efecto, considerando que el Departamento ha previsto la cesión gratuita de los bienes recibidos a la ESE bajo su control, entidad que los utilizará para la prestación de los servicios de salud a su cargo, cuando reciba los bienes debitará las subcuentas 151002 Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Del otro lado, el Municipio de Mitú debió debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados.

Por otra parte, cuando el Departamento haga entrega de los bienes a la ESE respectiva, reconoce un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

La ESE, por su parte debe incorporar el bien en la contabilidad para lo cual un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

CONCEPTO N° 20192300004421 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los terrenos obtenidos por la empresa para la construcción de la primera línea del metro de Bogotá D.C.

Doctora
CAROLINA OLARTE CASTELLANOS
Contadora
Empresa Metro de Bogotá S.A
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004848-2, del 30 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

En el marco de las funciones atribuidas a la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) y los convenios firmados con el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), con el fin de aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, para ejecutar el Proyecto de Gestión Predial Integral requerido para adquirir los predios necesarios para la infraestructura de la Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB) en sus diferentes componentes, los cuales tendrán los siguientes usos y destinatarios:

- Predios y terrenos con destinación de Espacio Público, los cuales quedaran a nombre del IDU mientras se define la titularidad final de los mismos.
- Predios y terrenos destinados a Estaciones del Metro cuya titularidad será de la EMB.
- Predios y terrenos destinados al Patio Taller cuya titularidad será de la EMB.
- Predios y terrenos destinados a vías indispensables y ciclo rutas cuya titularidad quedara inicialmente a nombre de la EMB, hasta tanto se realice el traslado a la entidad competente.
- Predios y terrenos necesarios para el desarrollo del proyecto, los cuales se utilicen para la construcción o adecuación de obras de urbanismos que conformen el espacio público.

Con base en lo anterior, se plantean las siguientes preguntas:

- Teniendo en cuenta el uso de los predios dentro del proyecto PLMB, mencionado en los antecedentes ¿Cómo deben clasificarse los predios de la Empresa Metro de Bogotá?, ¿Cómo gasto o como activo?
- ¿Qué aspectos se deben tener en cuenta para reconocerse como un activo, o gasto para la entidad?
- En el evento en que un predio adquirido tenga los dos componentes a saber, espacio público y espacio destinado para las obras del proyecto, que harán parte del activo de la EMB. ¿Qué registro debe efectuarse?
- ¿Se debe hacer algún registro en cuentas de orden?

Con base en los antecedentes expuestos y la reunión realizada el día 30 de enero de 2019 en las instalaciones de la CGN en las que se realizaron algunas precisiones sobre el particular, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de la definición de los elementos de los estados financieros lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco conceptual, en el numeral 6.2.1 reconocimiento de activos, establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar

beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo, en el numeral 10.1 Reconocimiento, establece que:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la medición inicial, la Norma de propiedades, planta y equipo. Establece que “Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas incorporado por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 1605-TERRENOS establece que “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo”.

La descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES señala que “Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico”.

La descripción de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas”.

En cuanto a la descripción de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS señala que “Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control”.

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 8367-BIENES DE USO PÚBLICO define que “Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con el fin de establecer el reconocimiento de los predios adquiridos por la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) para la ejecución del proyecto PLMB, la empresa deberá evaluar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, tanto en el Marco Conceptual como en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Dado lo anterior, inicialmente la EMB evaluará si los predios cumplen con las características de los activos teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

- En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.
- Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.
- La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.
- La compra de bienes no cumple, por sí misma, la definición de activo dado que también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento.
- Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.
- Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente.
- Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros.

Si la empresa EMB determina que se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, deberá tener en cuenta que estos se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, de tal forma que, para el caso específico de la consulta, los predios son adquiridos con un uso específico y es el desarrollo del proyecto PLMB, razón por la cual deberán reconocerlos como propiedades, planta y equipo.

Se debe tener en cuenta que de acuerdo con dicha Norma, los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y, en el caso de que haya edificaciones sobre los terrenos adquiridos que no se vayan a utilizar por parte de la empresa, el valor pagado por estas, se asumirán como un mayor valor de los terrenos toda vez que se entenderá que son costos directamente atribuibles a las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

En el caso de que la EMB adquiera predios sobre los que adquiera el control y posteriormente deba trasladar el mismo a una entidad de gobierno, serán registrados en el momento de la adquisición debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el momento en el que la entidad deba trasladar el control de los terrenos a una entidad de gobierno debitará la subcuenta de 589029-Bienes entregados sin contraprestación a Entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS.

Ahora bien, si la EMB determina que desde el momento de la adquisición no hay probabilidad de que los predios generen beneficios económicos futuros, y adicionalmente no cumplen los criterios para reconocerlos como activos, la empresa reconocerá un gasto debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el escenario en el que se encuentren predios que presenten los dos componentes a saber, espacio público y espacio destinado para las obras del proyecto, la empresa determinará la parte correspondiente sobre la cual tendrá el control y reconocerá el activo siempre y cuando pueda determinar una medición fiable sobre el mismo.

Adicionalmente, en el caso de que existan predios en los que se tenga la titularidad por parte de la EMB, pero que el control recaiga sobre otra entidad, la empresa llevará el control de los mismos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS o de la cuenta 8367-BIENES DE USO PÚBLICO y acreditando la subcuentas 891518-Bienes entregados a terceros o 891531-Bienes de uso público de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), según corresponda.

CONCEPTO N° 20192000011281 DEL 22-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Otros pasivos. Otros ingresos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos- Transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una empresa.

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial

Cartagena de Indias

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000684-2, del 21 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

Planteamiento de la situación:

Una de las situaciones que dieron origen a COTECMAR fue precisamente la necesidad de la Armada Nacional de atender la demanda de reparación y mantenimiento de sus unidades a flote y atender las emergencias operacionales de forma ágil sin incurrir en altos costos de transporte.

En tal sentido la Corporación para prestar los servicios de reparación y mantenimiento de las embarcaciones de la Armada Nacional, tiene en uso instalaciones del cliente por temas de oportunidad, facilidad de acceso, disponibilidad y en definitiva atención inmediata.

Para la prestación de estos servicios el cliente puso a disposición de la Corporación unos activos fijos que son usados directa o indirectamente en la prestación de los servicios al cliente.

Estos activos fijos fueron entregados en calidad de comodato en un contrato suscrito por las partes en el que la Armada Nacional funge en calidad de comodante y la Corporación actúa en calidad de comodatario.

Entre las obligaciones del comodatario se relacionan el pago de servicios públicos, administración, mantenimiento y demás gastos vinculados al uso de los bienes, así mismo asume los gastos asociados a la póliza de todo riesgo y daño material de los bienes recibidos en comodato, estos gastos asociados al uso y goce de los activos recibidos en comodato son reconocidos en el estado de actividad financiera de la Corporación.

Actualmente la Corporación tiene registrados estos activos en la cuenta 930617 Bienes recibidos en custodia-propiedad, planta y equipo.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 10 del capítulo 1 define el tratamiento de la propiedad planta y equipo, igualmente para efectos del tratamiento de este tipo de activos que se adquieran bajo la modalidad de leasing la norma remite al punto 13 de arrendamiento de la misma norma y describe el tratamiento contable respectivo.

Considerando el caso planteado se expresan las siguientes consultas sobre el tratamiento de los activos recibidos por parte de la Corporación en calidad de comodato, ya que no se identifica claramente en las normas mencionadas anteriormente:

1. ¿Es procedente registrar en las cuentas de orden los bienes recibidos en comodato dado las condiciones descritas?
2. En caso de no ser procedente el reconocimiento de estos activos en las cuentas de orden, ¿cuál sería la forma de reconocer los activos recibidos en comodatos y las normas en las que estaría amparado ese tratamiento?

3. Considerando que las partes que intervienen en el contrato de comodato aplican el régimen de contabilidad pública, ¿cual sería el tratamiento de la contraparte, es decir la Armada Nacional para el registro de estos bienes entregados en comodato?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Generales

El Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETALO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>, El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa: y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.

2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.

3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.

4, Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

- Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. ... (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa control el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito

para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“5890-GASTOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control. (...)

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO 10.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán

como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)”

CONCLUSIONES

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO N° 20192300011521 DEL 27-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo, y las propiedades de inversión. Medición posterior de las propiedades de inversión que hacen parte del plan de activos de beneficios posemplo.

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2018550005076-2, del 20 de diciembre de 2018, mediante la cual señala lo siguiente:

“... Solicito concepto sobre la medición posterior de las partidas de propiedad, planta y equipo como terrenos o edificios las cuales según la Norma NIIF para Pymes pueden ser Objeto de Revaluación como lo indica el párrafo 17.5: “La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.5B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos”

Bajo la resolución 414 de 2014 se contempla en la medición posterior lo siguiente numeral 10.3

“10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.” (...)

En el manual de políticas de uno de los municipios de Colombia se evidencia la siguiente política al respecto:

7.3.1 Convergencia del rubro de propiedades, planta y equipo del régimen contable público (RCP) a normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP).

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. Para el caso del trabajo realizado se aplicará el modelo de revaluación. (...)

De acuerdo con lo anterior:

1. ¿Es pertinente que la Contraloría solicite la actualización de los valores mediante avalúos de los elementos de propiedades, planta y equipo?
2. ¿La medición posterior en la normatividad vigente para la entidad, solo contempla el modelo del costo, puede una entidad regida por la resolución 414 de 2014, hacer uso de la medición bajo el método de la revaluación planteado por las normas NIIF para Pymes y NIIF completas?”

En la reunión llevada a cabo el día 6 de febrero de 2019, la consultante preguntó adicionalmente cómo se lleva a cabo la medición posterior de los activos que hacen parte del plan de activos que respaldan las obligaciones pensionales de la empresa, particularmente de los terrenos que se tienen como propiedades de inversión.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece que:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar,

centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a la Ley 298 de 1996, se menciona en su Artículo 4 que:

“Artículo 4. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...)
- Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; ...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala lo siguiente con respecto a las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión:

“Propiedades, planta y equipo

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos.

Propiedades de inversión

11.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para la medición posterior.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los activos relacionados con las obligaciones posempleo, la misma norma establece lo siguiente:

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

(...) 30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2. Medición

(...) 33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

El Catálogo General de Cuentas, contempla las siguientes cuentas:

3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS:
“Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las

obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.”

1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO: “Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones se concluye lo siguiente:

Medición posterior propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión.

Las empresas públicas no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional, en cambio deben aplicar la normatividad emitida por la CGN, entidad reguladora en materia de contabilidad pública en Colombia.

La CGN ha emitido cuatro marcos normativos, que deben ser aplicados por las Entidades de Gobierno y las empresas públicas, entre los cuales se encuentra el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el cual debe ser aplicado en su totalidad por la Lotería de Medellín.

De acuerdo con lo anterior, la Lotería de Medellín no podrá emplear el modelo de revaluación en la medición posterior para las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión, toda vez que la norma aplicable y de obligatorio cumplimiento para la empresa, señala que la medición posterior para este tipo de bienes debe ser al costo, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado.

Los requerimientos de los entes de control en materia de la medición de las Propiedades, planta y equipo y las Propiedades de inversión deben ajustarse a los criterios anteriormente expuestos.

Medición posterior de los activos que hacen parte del plan de activos en beneficios posempleo

Ahora bien, las propiedades de inversión u otros activos de la entidad destinados para liquidar las obligaciones pensionales, asociadas a los beneficios posempleo se deberán reconocer de manera independiente, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y deberán actualizarse a valor razonable con una regularidad suficiente, asegurando que el valor reconocido en los estados financieros no difiera significativamente del que podría determinarse al final del periodo contable.

La diferencia derivada de la medición posterior a valor razonable de estos activos deberá reconocerse aumentando o disminuyendo su valor, y afectando como contrapartida la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posempleo, de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto N° 20192000006531 del 28-02-2019

CONCEPTO N° 20192000012461 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos Impuesto a las Ganancias.
	SUBTEMAS	Cálculo del impuesto diferido en las diferencias que se presentan entre el valor fiscal y contable de las propiedades, planta y equipo.

Doctora
 CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO
 Contadora Pública
 E.S.P. Electrificadora del Caquetá S.A.
 Florencia, Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500011372-2, del día 13 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“La Electrificadora del Caquetá S.A. ESP requiere definir el cálculo correcto del impuesto de renta diferido para el cierre financiero de la vigencia 2018. Para el cálculo se tomaron las diferencias temporarias de las depreciaciones y no del costo de las propiedades, planta y equipo.”

Favor definir si las bases tomadas se ajustan al régimen de contabilidad pública (Resolución 414 de 2014), teniendo en cuenta que la Revisoría Fiscal realiza el cálculo del impuesto diferido por el valor en libros de la propiedad, planta y equipo (Costo menos depreciación).

Por todo lo anterior, le solicitamos definir cómo se calcula el impuesto diferido en las diferencias que se presentan entre el valor fiscal y contable de las propiedades, planta y equipo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

14. En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

(...)

2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

(...)

2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

(...)

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la empresa logre esto.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

23. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El impuesto diferido se reconoce cuando se hayan generado diferencias temporarias, que surgen de comparar el valor en libros de los activos y pasivos con sus respectivas bases fiscales. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles, si en periodos futuros generan

un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del bien sea recuperado, o deducibles, si se espera produzcan una disminución en la ganancia fiscal cuando el activo sea recuperado.

Es preciso resaltar que, en la estimación de la ganancia fiscal futura se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros, para esto, la Empresa deberá contar con evidencia suficiente de que el valor del activo se recupera por su venta o a través de su uso.

Al respecto, la Norma de Deterioro del valor de los activos establece parámetros para la medición del importe recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. El importe recuperable calculado se comparará con el valor en libros, y si es mayor, significa que el activo a futuro será recuperado por su venta o a través de su uso, si es menor, hay una pérdida en los beneficios económicos futuros del activo.

Aunando a lo anterior, si el importe recuperable del activo es menor al valor en libros del mismo, la Empresa evaluará que tanto influye está situación en las ganancias fiscales futuras, y si es pertinente reconocer impuestos diferidos, toda vez que, las diferencias temporarias contemplan la recuperación de los activos.

Ahora bien, en atención al caso particular, el impuesto diferido de los bienes que se clasifican como propiedades, planta y equipo, se calculará sobre las diferencias temporarias que surjan de comparar el valor en libros de los activos (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) con sus bases fiscales, estas últimas son los valores que serán deducibles de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor en libros de los activos. A las diferencias temporarias que surjan, se le aplicará la tasa impositiva del ejercicio gravable en que el activo se recupere, de conformidad con las tasas y leyes vigentes al final de cada período contable.

CONCEPTO N° 20192000012471 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan y o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

Señor
DIEGO GUTIÉRREZ LIZARAZO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001132-2, el día 13 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“Que en relación con las competencias de la Contaduría General de la Nación en materia de regulación y guía en todos los aspectos relacionados con la contaduría de los entes públicos, solicito respetuosamente me informen lo siguiente:

1. Cuál era la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012.
2. Cuál era el periodo (en años) de vida útil de un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012 y en cuantos años se deprecia el bien, para efectos contables, de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

Así mismo, solicito se resuelvan los mismos interrogantes si se aplica los mismos supuestos para el año 2017, de aplicar alguna diferencia por favor evidenciarla.

3. Cuál es la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo cuyo propietario es una entidad pública, para el año 2017.
4. Cuál es el periodo de vida útil de un vehículo cuyo propietario es una entidad pública para el año 2017 y en cuantos años se deprecia contablemente el bien de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.
5. De conformidad con la respuesta dada, ¿dichos valores o porcentajes son meramente indicativos y/o de referencia? Pues la realidad de los bienes muchas veces difiere a los registros contables, por tanto, las expectativas difieren significativamente de las estimaciones dadas respecto a la vida útil, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores como la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, etc. ¿podrá fijarse una vida útil diferente a la sugerida por la Contaduría con base en dichas situaciones?
6. ¿Si una entidad pública adquiere un vehículo en el año 2012 dentro del régimen contable público anterior (régimen aplicable al año 2012), para el año 2017 tendría que haber actualizado dicho régimen al régimen actualmente aplicable, es decir, a las normas contables internacionales que incorpora el régimen actual?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 emitida por la CGN se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública conformado “por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.”

Con posterioridad, este artículo fue modificado por la Resolución 156 de 2018 estableciendo: “Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.”. Adicionalmente, derogó los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de

2007, que contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, frente a la depreciación de las propiedades, planta y equipo establecía:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señaló:

“10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	10
Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

Frente a la Norma Internacional de Contabilidad 16-Propiedades, planta y equipo, incorporadas con la Resolución 037 de 2017 que regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, la vida útil se define:

“(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de esta misma norma, respecto a la Medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, estipula:

“Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (...)

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 414 y sus modificaciones, frente a la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se señala:

“25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente

regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, así como los cronogramas para su aplicación:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del parágrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

El Régimen de Contabilidad Pública vigente en el año 2012 correspondía al adoptado mediante la Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, para lo cual las entidades sujetas al

ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007 debían aplicar lo estipulado en el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Si bien el Plan General de Contabilidad Pública establecía que la vida útil de los bienes, para la determinación de la depreciación debía ser estimada, es en los numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció que la vida útil de un activo depreciable o amortizable debía ser definido por cada entidad pública, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio de este y que como referencia podían tomarse las vidas útiles para los grupos de activos allí definidos.

Adicionalmente, señaló que dicha estimación debía ser revisada anualmente, de forma que si las expectativas diferían significativamente de las estimaciones previas, podría fijarse una vida útil diferente. En consecuencia, la CGN no definió vidas útiles para las propiedades, planta y equipo, pues ello depende de muchos factores no controlables a través de la regulación, y por lo tanto solamente sugirió a manera de referencia unas vidas útiles para aquellos casos en que existiese dificultades iniciales para determinarlas técnicamente, pero posteriormente estas también eran susceptibles de revisión y cambio, según lo expresado anteriormente.

Ahora bien, en atención a que la aplicación de las Resoluciones 533 de 2015 y 461 de 2017, para las Entidades de Gobierno y Entidades en Liquidación respectivamente, comenzaba a partir del 1º de enero de 2018, estas debían continuar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente durante el año 2017, por lo cual la vida útil de sus elementos de propiedades, planta y equipo debía atender a lo señalado por el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, señalados en los párrafos anteriores.

Dado que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, ha sido permanentemente actualizado y modificado, la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 debió atender a la NIIF 1-Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera dispuesta en el Decreto 2784 de 2012.

Durante el año 2017 las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de 2017, atendían a la NIC 16-Propiedades Planta y equipo del Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció que la estimación de la vida útil de los activos de propiedades,

planta y equipo es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, que debe ser revisado como mínimo al término del periodo anual y que en cuyo caso difiera de las estimaciones previas, se contabilizan como un cambio de estimación contable de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Así mismo, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 debían atender a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, durante el año 2017 las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atenderían al numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el que se establece que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Por lo anterior, se concluye que respecto a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación frente a la vida útil para la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en los Marcos Normativos actuales, se ha recalcado que su estimación corresponde a una labor que la entidad debe realizar de acuerdo a su experiencia con activos similares y frente al uso que espera darles.

Al respecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública precedente dispuso de unas vidas útiles para grupos de activos que conforman las propiedades, planta y equipo, estas solo corresponden a referencias que podían ser tomadas por las entidades, sin desvirtuar el hecho de que estas debían ser revisadas de forma anual.

CONCEPTO N° 20192000013671 DEL 11-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Ajuste del deterioro de valor de propiedades, planta y equipo reconocido en la fecha de transición al nuevo marco normativo.

Doctora

LEYDY CAROLINA ALARCÓN CHAPARRO

Directora de Finanzas y Administración

Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso S.A. E.S.P. (Coservicios S.A. E.S.P.)

Sogamoso-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000980-2, del 5 de marzo de 2019, mediante la cual señala que la Compañía de Servicios Públicos Sogamoso S.A. E.S.P. en la implementación de las Normas Internacionales de Información financiera, reconoció un deterioro de valor a las edificaciones, plantas, ductos y túneles, elementos de las propiedades, planta y equipo, por un valor de 2.761.366.380.23, el cual fue registrado contablemente como deterioro acumulado y como contrapartida se afectó la cuenta de impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Durante 2018 se contrató una consultoría con una firma con el propósito de determinar el impuesto diferido de la vigencia 2018, en esta se identificó a las propiedades, planta y equipo como una de las partidas materiales de los Estados Financieros de la Empresa.

El análisis realizado por la firma, determinó que el deterioro de valor registrado en el ESFA se debía reversar, toda vez que no existe un concepto técnico sobre este, además de las indicaciones a las que hace referencia la NIC 36, como lo son: “Esta norma se aplicará en la contabilización del deterioro de valor de todos los activos, distintos de: Activos surgidos en los contratos de construcción y activos no corrientes mantenidos para la venta”

Teniendo en cuenta lo anterior, los activos de la compañía en lo referente a plantas y ductos surgen por la celebración de contratos de construcción, y los otros activos no son mantenidos para la venta.

Al reversar el deterioro acumulado se afectó el ingreso en la cuenta 480826-Recuperaciones, ocasionando un incremento en la utilidad que se presentó en el otro resultado integral.

Por lo anterior, y tomando en cuenta que el ajuste contable se realizó después de emitir los informes a la CGN, surge la inquietud de si es procedente el registro contable realizado, o si por el contrario se debe afectar directamente el rubro de propiedades, planta y equipo para incorporar el valor del deterioro nuevamente a cada partida del activo.

Solicitamos de su amable colaboración para definir el manejo contable que se le debe dar al deterioro de propiedades, planta y equipo, surgido con ocasión de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública. (...)”

El numeral 1.1.15 Deterioro de valor de los activos, del Instructivo 002 de 2014 emitido por la CGN, señala:

“(...) Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

a) Determinar si a la fecha transición, existen indicios de deterioro para a) las propiedades, planta y equipo; b) las propiedades de inversión; c) los activos intangibles con vida útil finita;

d) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y
e) las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

b) Calcular el valor recuperable de los activos que tienen indicios de deterioro, de los intangibles que tienen vida útil indefinida y de los intangibles que surgen en un proyecto de desarrollo. El valor recuperable es el mayor valor entre el valor razonable menos costos de disposición y el valor en uso. Par ello, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Si el valor razonable menos los costos de disposición del activo es superior al valor en libros, el activo no se encontrará deteriorado y no habrá lugar al reconocimiento de pérdidas por deterioro.

- Si el valor razonable menos los costos de disposición es inferior al valor en libros, se calculará el valor en uso, que corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener del activo. La estimación del valor en uso del activo conllevará estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- Si no es factible determinar el valor razonable menos costos de disposición, el importe recuperable será el valor en uso.

c) Reconocer la pérdida por deterioro cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros, dicho deterioro se contabilizará en una cuenta valuativa del activo correspondiente afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni administran Ahorro del Público, señala en el Capítulo I. ACTIVOS:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor 4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. (...)

16.3. Reconocimiento

12. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)”

El mismo Marco Normativo, señala en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece lo siguiente con respecto a la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Corrección de Errores:

“(...) 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su inquietud, nos permitimos señalar que Coservicios S.A. E.S.P. no debe aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador internacional, toda vez que le corresponde aplicar las disposiciones de la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación en ejercicio de la competencia otorgada

por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996. Así pues, la Empresa debe preparar su información contable según lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Con base en lo anterior, para determinar si existe deterioro en algún activo material de las propiedades, planta y equipo, la entidad deberá revisar su análisis aplicando los criterios señalados en la norma de Deterioro de Valor de los Activos, anexa a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, y no la NIC 36.

Ahora bien, en la fecha de transición, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la Empresa debía determinar si existían indicios de deterioro de las propiedades, planta y equipo, recurriendo a fuentes internas y externas de información. En caso de que efectivamente existiesen indicios, se debía comprobar el deterioro de valor comparando el valor en libros del activo con el valor recuperable. Este último corresponde al mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si el valor recuperable era inferior al valor en libros, la Empresa debía reconocer una pérdida por deterioro reduciendo el valor en libros del activo en la cuenta de deterioro acumulado y afectando como contrapartida la cuenta de impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

Si finalmente, tomando en cuenta los elementos planteados en los párrafos anteriores, la empresa determina que efectivamente reconoció un deterioro de valor que no era procedente y por lo tanto debe ajustarlo, entonces deberá aplicar la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, toda vez que se trata de un error de periodos anteriores. Para tal efecto, deberá establecer el valor a corregir del deterioro acumulado, aplicando la norma correspondiente del marco normativo, y debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1995- DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), acreditando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En caso de que se determine que el error en el cálculo de deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo es material, la Empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error cuando presente sus estados financieros.

Por último, se hace la aclaración de que por ningún motivo la corrección de un error de periodos anteriores, debe afectar el resultado del periodo en el que se descubre el error, por lo cual, no es precedente realizar el ajuste registrando contablemente un ingreso o un gasto.

CONCEPTO N° 20192000015891 DEL 03-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Improcedencia de actualización de propiedades, planta y equipo, por efectos de avalúos técnicos

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001329-2, del 27 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Lotería de Medellín avaluó el edificio donde presta su servicio el cual arrojó una cifra superior a la cifra registrada en el año 2015, fecha de apertura, dada esta situación los estados financieros deben ser actualizados con dicho valor? El cual me incrementa el inmueble y por ende los activos de la Lotería?”

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

En ese sentido, el Instructivo 002 de 2014 especificó las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público. Dentro de las alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo, estableció las siguientes:

“(…)

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014 incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, establece las siguientes bases de medición para los activos:

“Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

(...)

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

Cuando alguna norma establezca el valor razonable como base de medición, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que:

“ 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible” (Subrayado fuera del texto).

En consonancia con lo anterior, la Norma de deterioro del valor de los activos señala que:

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

“1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación

o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.3. Reconocimiento

12. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

16.4.1. Valor razonable menos los costos de disposición

19. El valor razonable se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de disposición. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo (...)" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es importante señalar que las alternativas de medición señaladas en el Instructivo 002 de 2014, aplicaban únicamente para efectos de la determinación de saldos iniciales con ocasión de la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público anexo a la Resolución 414 de 2014.

De tal forma que, de acuerdo con lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo de dicho Marco, estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo

menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por lo cual no es viable registrar actualizaciones de su valor.

Ahora bien, para efectos de la determinación del deterioro del valor de los activos, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro, la entidad deberá calcular el valor recuperable, correspondiente al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

Por lo anterior, el avalúo realizado por la Lotería de Medellín no tendrá efectos contables sino fueron solicitados específicamente, para la determinación del deterioro del valor de los activos.

CONCEPTO N° 20192000021371 DEL 16-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de los valores de propiedades, planta y equipo incorporados al ESFA mediante avalúo, sin que se deban reexpresar los estados financieros.

Doctora
LUZ NELLY CORREA CAMACHO
Contadora
E.S.E. Hospital Regional de Chiquinquirá
Chiquinquirá-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001522-2, el día 10 de abril de 2019, mediante la cual solicita:

Durante el proceso de transición al nuevo Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 realizado por la administración anterior, no se efectuaron los avalúos de propiedades, planta y equipo al no contar con flujo de efectivo.

La Contraloría General de Boyacá en auditoría de los estados financieros, realizó una observación frente a que no se habían hecho avalúos en varios años y más en la migración al nuevo marco.

La administración con el interés de cumplir con la norma y actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo, el año anterior en una capacitación de la CGN, realizó una pregunta extraoficial a uno de los panelistas cuya respuesta fue, que si se hace en la fecha actual, se deberían reexpresar los estados financieros hasta la fecha en la que se debieron hacer, es decir, a 1º de enero de 2017.

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita se instruya otra forma para cumplir con la norma, sin que deba hacerse la reexpresión de los estados financieros, ya que afectaría la entidad frente a los reportes ya realizados, y corresponde a información ya consolidada, incluso en el balance general de la nación, además del sin número de reprocesos que se deberán realizar.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 663 de 2015, se estableció el cronograma así:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este periodo, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la preparación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Periodo de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este periodo, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público, ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el 31 de diciembre de 2015 y con el 1º de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Periodo de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este periodo, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2016, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público, ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el 31 de diciembre de 2016 y con el 1º de enero de 2016.

- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Parágrafo 2. Las empresas que conforman el SGSSS, que opten por aplicar el Marco normativo anexo a la presente resolución, de conformidad con el cronograma previsto en el parágrafo 1 de este artículo informarán tal decisión a la Superintendencia Nacional de Salud y a la Contaduría General de la Nación, a más tardar el 5 de febrero de 2016.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la comparabilidad corresponde a una característica de mejora establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014, señalando:

“4.2.1. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares sin viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la presentación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto de cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, frente a las propiedades, planta y equipo y corrección de errores de periodos anteriores establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 de 2014 el cual atiende a las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, frente a las propiedades, planta y equipo estableció:

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles,

para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015. Para empresas del SGSSS que informaron su decisión de acuerdo con el párrafo 2 de este artículo, su periodo de transición era entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, con la preparación del ESFA a 1º de enero de 2016.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad del Hospital correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, estos deben ser corregidos desde el ESFA con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

Así mismo, si bien en los Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública precedente se estableció que las propiedades, planta y equipo debían ser actualizadas con una periodicidad de tres (3) años, esto ya no se contempla bajo el nuevo Marco Normativo, en el cual después de su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo,

para estimar respectivamente el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tendría aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si el Hospital estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, lo avalúos que se realicen no serán de utilidad. Si por el contrario se definió que las propiedades, planta y equipo se medirían por la segunda alternativa de medición, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, es oportuno realizar las modificaciones, de acuerdo con los criterios de la norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo anterior, el tratamiento contable para la corrección de las propiedades, planta y equipo en el ESFA a 1º de enero de 2015, corresponderá a la alternativa de medición escogida, de la siguiente manera:

1. Propiedades, planta y equipo medidas de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2015, por lo cual, el error debe ser corregido atendiendo a lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

CONCEPTO N° 20192000021571 DEL 21-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas bienes muebles que se encuentran deteriorados o depreciados.

Señor

DANIEL FELIPE LIZCANO OCAMPO

Chinchiná-Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001576-2, el día 15 de abril de 2019, por traslado por competencia hecho por el Departamento Administrativo de la Función Pública, en la cual consulta cómo debe realizar una Empresa Social del Estado (ESE) la baja en cuentas de algunos bienes, motocicletas y material médico quirúrgico, que se encuentran deteriorados y totalmente depreciados.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 *ibídem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 10 del capítulo I Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el

Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, estipula:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos.

(...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la entidad debe contar con manuales de políticas contables, acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en los que se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, la entidad es quien debe establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja en cuentas de los bienes que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos.

Lo anterior, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y en el anexo de la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, en procura de garantizar la sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable expedida por la CGN, en caso de que un bien de propiedades, planta y equipo deje de cumplir la condición de activo para la entidad, porque de este no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, ya sea por deterioro, obsolescencia u otro, se deberá determinar si existe o no diferencia entre el valor inicialmente reconocido y la suma del deterioro del valor acumulado y la depreciación acumulada.

En este sentido, en caso de que el valor inicialmente reconocido sea mayor a la suma de su deterioro y depreciación, se acreditará el valor del activo inicialmente reconocido, se debitarán los valores registrados por deterioro y depreciación acumulados y se afectará la diferencia entre estos valores mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

En caso contrario, esto es, que no exista diferencia en atención a que el bien se encuentre totalmente depreciado, solo corresponderá acreditar el valor del activo inicialmente reconocido y debitar los valores registrados por deterioro y depreciación acumulados.

Ahora bien, si la empresa determina que la suma del deterioro del valor acumulado y la depreciación acumulada es mayor al valor inicialmente reconocido, corresponderá a un error, por lo cual se deberá atender a lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, estipulada en el numeral 5.3 del capítulo 5 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Reconocimiento y Presentación de los Hechos Económicos para

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Respecto a lo referido en su consulta sobre la disposición final de los activos, es menester precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la ESE, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá procederse a la baja en cuentas, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Es preciso advertir que de conformidad con lo estipulado sobre medición posterior en la norma de propiedades, planta y equipo, la Entidad deberá efectuar anualmente la revisión de la vida útil de estas, y proceder oportunamente, aplicando el procedimiento contable anteriormente señalado, a efectos de no continuar presentando en el estado de situación financiera, bienes que no cumplan los criterios para el reconocimiento como activos.

CONCEPTO No. 20192000026001 DEL 17-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos Impuesto a las Ganancias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Impuesto diferido en elementos de propiedades, planta y equipo avaluados en el momento de la transición al nuevo marco de regulación.

Doctora
IRMA LÓPEZ HENAO
Contadora Serviciudad ESP
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Dosquebradas
Dosquebradas, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001804-2, del día 07 de mayo de 2019, en la cual se señala:

“Serviciudad ESP EICE (cod cgn 230166170) se encuentra en la resolución 414 de las Empresas que NO cotizan en el Mercado ni captan ahorro del público.

Los cambios bajo el nuevo marco normativo se dieron principalmente en Propiedad Planta y Equipo debido al reconocimiento del avalúo de la red de acueducto y alcantarillado, por lo que se generó una diferencia temporaria y se ha venido calculando el impuesto diferido.

El impuesto diferido surge de la evaluación de las diferencias de hechos que se han reconocido en los estados financieros o en las declaraciones e impuesto de la entidad y que van a tener una consecuencia fiscal futura.

En el caso nuestro debido al incremento del grupo de activos principales, la base contable es MAYOR a la base fiscal: hay diferencia temporaria imponible (pasivo) y su contrapartida es un gasto por impuesto diferido.

La ley 1819 de 2016 en su art. 82 realizó modificación al Artículo 137. Limitación a la Deducción por Depreciación, incrementando las vidas útiles de la mayoría de grupos de

Propiedad Planta y equipo, y en el art. 123 realizó adición al capítulo IV del ETN en su artículo 289 numeral 2 al 4 así:

ARTÍCULO 289 EFECTO DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA -ESFA-EN LOS ACTIVOS Y PASIVOS, CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES Y ERRORES CONTABLES

Las siguientes son reglas aplicables para el impuesto sobre la renta y complementarios:

2. Los activos y pasivos que por efecto de la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable ya no sean reconocidos como tales, deberán mantener el valor patrimonial declarado fiscalmente en el año o periodo gravable anterior.
3. Los costos atribuidos a los activos y pasivos en la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable no tendrá efectos fiscales. El costo fiscal de estos activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o periodo gravable anterior, antes de la adopción por primera vez.
4. Los activos que fueron totalmente depreciados o amortizados fiscalmente antes del proceso de convergencia no serán objeto de nueva deducción por depreciación o amortización.

De acuerdo a lo anterior expuesto, el mayor valor de los activos reconocidos en el ESFA genera un valor en depreciación mayor que según la norma fiscal no será deducible en el futuro.

Por lo tanto, las diferencias temporales no permitirían ser subsanadas, revertidas en periodos futuros, siendo este el objetivo del reconocimiento del impuesto diferido.

De acuerdo con todo lo anterior, el impuesto diferido se genera cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a la base fiscal, originando una diferencia temporaria que puede ser imponible o deducible, y que a la vez ocasiona un pasivo o un activo por impuesto diferido.

Es claro que el valor de los activos y pasivos determinados en aplicación de los nuevos marcos contables no generaran efectos fiscales, al mantenerse los valores patrimoniales declarados en el año o periodo anterior, más aún el artículo 290 del Estatuto Tributario establece que el saldo pendiente por depreciar de los activos fijos al 31 de diciembre de 2016, se terminara de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable.

El objetivo del impuesto diferido es que en el ERI se refleje la apropiación del impuesto de renta directamente asociado con los resultados del periodo y que en el balance se revelen

los derechos y obligaciones vinculados con el pago del impuesto de renta una vez efectuadas las apropiaciones del ejercicio.

El impuesto diferido surge de la evaluación de las diferencias de hechos que se han reconocido en los estados financieros o en las declaraciones de impuestos de la entidad y que van a tener una consecuencia fiscal futura.

Dado el hecho que la empresa por el efecto de la implementación del nuevo marco normativo contable, genero un aumento en el valor de los bienes de propiedad, planta y equipo, con el correspondiente registro pasivo del impuesto diferido y el efecto rebote sobre la depreciación de unos bienes valuados muy por encima del costo fiscal, los cuales generan el registro de altos niveles de depreciaciones que menoscaban el resultado económico del desarrollo de la actividad económica de la empresa, con la presencia continua de pérdidas contables, en sus estados financieros.

Si el impuesto diferido tiene como objetivo la recuperación futura del valor en libros de activos o la liquidación de pasivos en el balance general, y el reconocimiento de transacciones y otros eventos del ejercicio en curso que son reconocidos en los estados financieros de una empresa, con el fin de conocer la realidad económica de las empresas, en nuestro caso la revaluación de los bienes de propiedad, planta y equipo generan distorsiones significativas que menoscaban el patrimonio de la empresa, con indicativos financieros y sociales negativos, más aun cuando la misma es una entidad de servicios públicos y además EICE que en primera instancia no pretende enajenar o ceder los bienes en cuestión, por cuanto los mismos por efectos del uso continuado no generaran en el futuro un verdadero impuesto de ganancias ocasionales o de renta ordinario, ya que estos bienes pierden continuamente su valor.

Por las anteriores consideraciones solicito cordialmente a ustedes, aclaración sobre este tema, y si es procedente realizar el ajuste reversando el pasivo y el activo por impuesto diferido por este concepto, o cual sería el procedimiento a seguir por la empresa para eliminar o disminuir el efecto del gasto por depreciación, que genera perdida periódica por el manejo del impuesto diferido.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.4. Medición del Valor Recuperable

14. En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

18. El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo, menos los costos de disposición, sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último valor pueda ser medido.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS.

(...)

2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

(...)

2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

(...)

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la empresa logre esto.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

23. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la dinámica de la siguiente cuenta contable:

“2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la reversión de los pasivos por impuestos diferidos.
- 2- El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pasivos por impuestos diferidos.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El impuesto diferido se genera, cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a su base fiscal, originando unas diferencias temporarias que pueden ser imponibles o deducibles. Las diferencias temporarias son imponibles, si en periodos futuros genera un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del bien sea recuperado o la obligación liquidada, o deducibles, si se espera produzca una disminución en la ganancia fiscal, cuando el activo sea recuperado o el pasivo liquidado. Ello obedece a que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, difieren de las normas tributarias.

Es importante precisar que, en la estimación de la ganancia fiscal futura, se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros, para esto, la Empresa deberá contar con evidencia suficiente de que el valor del bien se recupera por su venta o a través de su uso.

Para la determinación de la recuperación por el uso, deberá tenerse en cuenta la Norma de Deterioro del valor de los activos, la cual establece parámetros para la medición del importe recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. El importe recuperable calculado se comparará con el valor en libros, y si es mayor, significa que el activo a futuro será recuperado por su venta o a través de su uso, si es menor, hay una pérdida en los beneficios económicos futuros del activo.

De lo anterior se puede concluir que, una Empresa puede recuperar un activo a través de su uso o por la venta, por lo tanto, si no espera venderlo, significa que, la medición del impuesto diferido deberá reflejar el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como se espera, al final del periodo contable, recuperar el activo, esto es, mediante

su uso. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice.

Dado que la entidad manifiesta que no tienen intención de venta de los bienes, se descarta la recuperación por vía de la enajenación a título oneroso, pero se materializa la recuperación por el uso en desarrollo de las actividades misionales.

Así las cosas, frente a la situación planteada en su consulta, si la base fiscal de las propiedades, planta y equipo difiere del valor en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado), se genera una diferencia temporaria imponible cuando el valor en libros es superior a la base fiscal, de lo contrario, la diferencia temporaria será deducible. A las diferencias temporarias que surjan, se le aplicará la tasa impositiva del ejercicio gravable en que el activo se recupere a través de su uso, de conformidad con las tasas y leyes vigentes al final de cada período contable.

Ahora bien, la reversión del impuesto diferido calculado para los bienes de propiedades, planta y equipo se configurará en cada uno de los períodos contables en los cuales, al efectuar la comparación entre el valor en libros y su base fiscal, dé lugar al reconocimiento de una disminución del pasivo por impuesto diferido, hasta agotar su importe.

CONCEPTO No. 20192000027981 DEL 04-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Otros activos Otros Pasivos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos del Municipio de Tunja para la construcción del hospital local de Tunja Reconocimiento contable del hospital local de Tunja

Doctoras
 DIANA PARRA GORDO
 Contadora Pública
 VERÓNICA GUTIÉRREZ LÓPEZ
 Revisora Fiscal
 E.S.E. Santiago de Tunja
 Tunja, Boyacá

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002160-2, del 06 de junio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el tratamiento contable de los anticipos recibidos del Municipio de Tunja para la construcción del Hospital local de Tunja.

“La Empresa Social del Estado Santiago de Tunja, se encuentra en proceso de construcción del Hospital local para la ciudad de Tunja, los anticipos recibidos a través de convenios interadministrativos del Municipio de Tunja se han registrado en la cuenta contable 29 OTROS PASIVOS-2901 ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, por valor de \$9.858.876.879 a 31 de diciembre de 2018.

La consulta es: en qué momento se pueden reconocer los valores registrados en la cuenta 2901 ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, al patrimonio institucional ya que la entrega del bien se realizará hasta octubre de 2019; o por el hecho de tener la legalización de avances de obra (actas parciales), con estos soportes se podría reclasificar al patrimonio de la entidad.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 22, celebrado entre el Municipio de Tunja y la E.S.E. Santiago de Tunja, el 07 de noviembre de 2017, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO: AUNAR ESFUERZOS FINANCIEROS Y TÉCNICOS CON EL FIN DE FORTALECER LA ATENCIÓN DE SALUD A TRAVÉS DE LA CONSTRUCCIÓN DEL HOSPITAL LOCAL DE TUNJA PRIMERA ETAPA. (...)

CLÁUSULA TERCERA.-VALOR: El valor del presente convenio para todos los efectos legales y fiscales se estima la suma de: OCHO MIL UN MILLONES DE PESOS (\$8.001.000.000.00), M/CTE.

CLÁUSULA CUARTA.-FORMA DE PAGO: El aporte del MUNICIPIO será cancelado de la siguiente manera: A) SEIS MIL UN MILLÓN DE PESOS (\$6.001.000.000) una vez firmada el acta de inicio del convenio (recursos de crédito) B) MIL MILLONES DE PESOS (\$1.000.000.000) en la vigencia fiscal 2019 (vigencias futuras). (...)

CLÁUSULA SEXTA.-PLAZO DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONVENIO: El plazo para la ejecución del presente Convenio será hasta el 31 de diciembre de 2019, a partir del perfeccionamiento, cumplimiento de los requisitos de ejecución y suscripción del Acta de Inicio. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: ACTIVIDADES A DESARROLLAR POR PARTE DE LA ESE: 1). La ESE Santiago de Tunja deberá invertir los recursos entregados por el Municipio con destinación específica para la terminación de la construcción del hospital local, primera etapa de la ciudad de Tunja. 2) La ESE deberá realizar las contrataciones correspondientes con el fin de dar cumplimiento al objeto del presente convenio cumpliendo estrictamente con los diseños aprobados por el Ministerio de Salud. 3) La ESE Santiago de Tunja deberá abrir una cuenta bancaria para uso exclusivo de estos recursos. 4) La ESE deberá adelantar todas las gestiones respecto de permisos, autorizaciones, licencias y similares que se requieran para la ejecución de las obras derivadas del presente convenio. 5) La ESE debe invitar a la comunidad para que se constituyan en veeduría ciudadana. 6) Todas las acciones relacionadas con el gasto de estos recursos deben ser informados al supervisor del presente convenio. 7) La ESE Santiago de Tunja entregará al supervisor del convenio los informes que sean requeridos sobre las acciones y actividades realizadas dentro del convenio. 8) El presupuesto que no se ejecute para el desarrollo del objeto del convenio, por parte de la ESE Santiago de Tunja deberá ser reintegrado al Municipio. 9) El Municipios apoyará técnica y jurídicamente a la ESE en los procesos precontractuales y contractuales que se requieren para el desarrollo del presente convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. SUPERVISIÓN: Estará a cargo de la secretaría de infraestructura y de la Secretaría de Protección Social del Municipio o quienes hagan sus veces, quienes velarán por los intereses del mismo y tendrán las funciones que por la índole y naturaleza del presente convenio le sean propias, entre otras: (...) 2). CONTROL FINANCIERO. Comprende: a). Controlar los pagos que se deban efectuar por parte del MUNICIPIO, de acuerdo con lo señalado en la respectiva cláusula. b). Velar por la correcta ejecución del objeto contractual, para lo cual implementará controles como la exigencia de soportes como facturas, etc., para verificación de la utilización de dichos recursos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el contrato N° 108 de 2018, celebrado entre la ESE Santiago de Tunja y el Consorcio Pemucal, indica:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO: EL CONSTRATISTA se obliga para con el ESE SANTIAGO DE TUNJA a la CONSTRUCCIÓN PRIMERA ETAPA HOSPITAL LOCAL DE TUNJA DE CONFORMIDAD A LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LOS PRESENTES TÉRMINOS Y EN EL CONTRATO QUE SE CELEBRE PARA EL EFECTO.

CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR: El valor del presente contrato, para tofos los efectos legales y fiscales, se estima en la suma OCHO MIL NOVECIENTOS SIETE MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL QUINIENOS UN PESOS CON CATORCE CENTAVOS M/CTE (\$8.907.777.501,14); valor que será agotado de acuerdo con los precios ofertados y al servicio efectivamente suministrado (...)

CLÁUSULA TERCERA. FORMA DE PAGO: (...) ESE SANTIAGO DE TUNJA se compromete a pagar el valor del contrato subordinado a las apropiaciones que del mismo se hagan del presupuesto, de la siguiente manera: El desembolso de los recursos se realizará de la siguiente manera: 1. Un primer desembolso, correspondiente al 30% del valor total del contrato en calidad de anticipo una vez perfeccionado el contrato y se hayan aprobado las respectivas pólizas, además de la presentación y aprobación por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo. El anticipo se entregará y manejará de acuerdo con las normas vigentes para el manejo del mismo, teniendo en cuenta el flujo de inversiones presentado en la programación de obra. 2. Pago mediante actas parciales hasta completar el 95% del valor contratado, previa aprobación de pólizas y suscripción del acta parcial. 3. El porcentaje restante correspondiente al 5% se pagará a la entrega total del objeto contractual previa suscripción del acta de recibo a satisfacción, informe de actividades respectivo, acta de liquidación y pago de seguridad social. (...)

CLÁUSULA QUINTA.-PLAZO, LUGAR DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONTRATO: El plazo para la ejecución del presente contrato será de 18 MESES, contados a partir del acta de

iniciación, una vez perfeccionado el contrato y cumplidos los requisitos de ejecución. La ejecución del contrato se realizará en la Ciudad de Tunja”.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.1.2 señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. (...) (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5 señala los siguientes principios que rigen el proceso contable:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

También, el citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N2 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayados fuera de texto)

En las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de

Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.
(...)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar cada una de sus cláusulas, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, en el convenio interadministrativo entre el Municipio de Tunja y la ESE Santiago de Tunja no es posible identificar quién tiene el control de los recursos ni quién asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, el Municipio y la ESE deberán reunirse y mediante la aplicación de juicios profesionales definir cuál de los siguientes escenarios les es aplicable:

a. El Municipio de Tunja entrega en administración a la ESE Santiago de Tunja los recursos para la construcción del Hospital Local de Tunja

El Municipio de Tunja no transfiere el derecho de los recursos a la ESE Santiago de Tunja y mantiene el control sobre los mismos, en este caso, la ESE Santiago de Tunja efectúa una serie de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo del Municipio en cumplimiento del convenio interadministrativo.

- Recepción de los recursos

Cuando la ESE Santiago de Tunja reciba los recursos reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Mientras que, el Municipio al entregar los recursos, deberá registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos

Con el informe de ejecución de los recursos por parte de la ESE, el Municipio debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada. A su vez, la ESE disminuirá el saldo en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Reconocimiento del contrato de prestación de servicios con el Consorcio Pemucal

Una vez se ha perfeccionado el contrato y es aprobado por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo, la ESE reconoce la entrega del anticipo al proveedor mediante un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la entrega de las actas parciales por la ejecución de los recursos por parte del proveedor, la ESE deberá entregar el informe correspondiente al Municipio para que este incorpore el avance de la construcción.

Así las cosas, la ESE disminuirá el anticipo entregado contra la disminución de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Una vez agote el valor del anticipo, reconocerá una cuenta por pagar al proveedor en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor pendiente de pagar.

Los pagos al proveedor se efectuarán reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Municipio incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez el inmueble se encuentre en condiciones de uso, el Municipio reclasificará la construcción mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o un débito en la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda.

- Entrega del inmueble a la ESE Santiago de Tunja

Si al finalizar el convenio, cuando el hospital local se encuentre en condiciones de uso, el Municipio decide realizar la entrega del inmueble a la ESE Santiago de Tunja, la ESE incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

El Municipio reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 542407-bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, o en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, según corresponda.

b. El Municipio de Tunja transfiere la titularidad de los recursos a la ESE Santiago de Tunja

Cuando el Municipio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la ESE Santiago de Tunja, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para el Municipio y un ingreso por subvención para la ESE. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

De acuerdo a la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

i. Subvención sin condiciones

Si en el convenio interadministrativo no se han establecido condiciones, cuando el Municipio ordene el pago de los recursos a la ESE, esta última reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el recaudo de los recursos, la ESE deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

ii. Subvención condicionada

Si en el convenio interadministrativo se han impuesto condiciones, cuando el Municipio ordene el pago de los recursos a la ESE, esta última reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, la ESE deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Cuando la ESE inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar como se indica en el literal subsiguiente. Alternamente, reconocerá el ingreso por subvención y amortizará el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

- Reconocimiento del contrato de prestación de servicios con el Consorcio Pemucal

Una vez se ha perfeccionado el contrato y es aprobado por la Interventoría del Plan de Inversión del Anticipo, la ESE reconoce la entrega del anticipo al proveedor mediante un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la entrega de las actas parciales por la ejecución de los recursos por parte del proveedor, la ESE reconocerá el activo y disminuirá el anticipo entregado, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Una vez agote el valor del anticipo, reconocerá una cuenta por pagar al proveedor en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor pendiente de pagar.

Los pagos al proveedor se efectuarán reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Reconocimiento de la infraestructura dentro de la información financiera de la ESE

El reconocimiento de la construcción de la infraestructura se realizará en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y la medición se realizará por los valores directamente atribuibles a dicha construcción. Una vez el activo se encuentre en condiciones de uso se deberá reclasificar a la subcuenta 164010-Clinicas y hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20192000028301 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes inmuebles transferidos por el Departamento de Santander al Instituto Financiero para el desarrollo de Santander

Doctor
 ANDRÉS SOLANO AGUILAR
 Coordinador Financiero y Administrativo
 Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander-IDESAN
 Bucaramanga-Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002227-2 del 13 de junio de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos, relacionados con los bienes transferidos por el Departamento de Santander al IDESAN:

1. Los bienes recibidos se deben seguir llevando como activos en Propiedad, planta y equipo o se debe hacer alguna reclasificación de los mismos?
2. Qué figura pública se debe suscribir con la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, quienes están operando las atracciones de los Parques, para que el IDESAN siga presentando la propiedad en sus estados financieros y lograr rentabilidad de estos activos?
3. La Corporación Parque Nacional del Chicamocha debe también registrar entre sus activos dichos bienes?

Sobre el particular, la entidad señala:

En el mes de junio de 2017, el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander –IDESAN recibió del Departamento de Santander bienes según las siguientes resoluciones:

Resolución N° 0005779 del 28 de abril de 2017 que señala, “ARTÍCULO PRIMERO: Transferir a título gratuito al INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER "IDESAN",

identificado con Número de Identificación Tributaria 890.205.565-1 el derecho real de dominio y propiedad de los siguientes bienes inmuebles con sus mejoras y anexidades que son propiedad del Departamento de Santander con Número-de Identificación Tributaria No. 890.201.235-6.

ARTÍCULO SEXTO: Dar de baja los bienes inmuebles de los registros en el inventario del Departamento de Santander”

Y Resolución N° 0009045 del 21 de junio de 2017 que señala: Transferir a título gratuito al INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER "IDESAN", el derecho real de dominio y propiedad de los siguientes bienes inmuebles con sus mejoras y anexidades (...)

Además, mediante Acta de entrega del 27 de junio de 2017 la Gobernación de Santander entregó al Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander-IDESAN los siguientes inmuebles:

Parque Nacional del Chicamocha y Acuaparque

- Teleférico
- Terrenos
- Monumento a la Santadereanidad

Ecoparque Cerro el Santísimo

- Monumento el Santísimo
- Teleférico ecoparque cerro el Santísimo
- Terrenos

Acuaparque Parque Nacional del Chicamocha

Sede Social Contraloría Departamental de Santander

Terreno La Vega Piedecuesta-Vivero los cauchos

Con base en lo anotado, el IDESAN contabilizó los bienes recibidos, registrándolos como activos en Propiedades, planta y equipo de acuerdo con el CGC vigente para las entidades que aplican la Resolución 414 de 214.

De otra parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió concepto a la Corporación Parque Nacional del Chicamocha en su carácter de corporación privada, en el cual determinó la forma adecuada de contabilización de los contratos de servicios, administración, operación y mantenimiento rehabilitación, construcción que la Corporación suscribió con el Departamento de Santander conceptuando sobre el particular, que en desarrollo de los convenios suscritos entre las dos entidades, la Corporación maneja dos tipos de activos, aquellos adquiridos con recursos propios y levantados sobre terrenos del

Departamento y los cuales al momento de liquidación o terminación de los convenios pasaron a ser propiedad del departamento; y los activos que son propiedad del departamento pero que fueron entregados para su custodia, manejo y operación.

A la pregunta de si los bienes que administra y opera la Corporación pueden reconocerlos como activos, el Consejo Técnico de Contaduría Pública señala: “este Consejo considera, con fundamento en la información general suministrada, que los activos adquiridos con recursos provenientes de la explotación de los parques, que al final del contrato pasan a ser propiedad del departamento, y los activos que fueron entregados para su custodia, manejo y operación, no deben formar parte de los activos reconocidos en los informes financieros de propósito general de la Corporación privada Parque Nacional del Chicamocha. Esto no significa, que tales activos no deban ser reconocidos en los informes financieros elaborados por el Departamento de Santander o por las entidades a las que se trasladen dichos activos, de acuerdo con el marco de información que sea aplicable, ni que la corporación privada no deba cumplir las obligaciones de reporte de información al Concedente, que hayan sido establecidas en los contratos.

En consecuencia para determinar la forma adecuada en que la Corporación privada debe contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, es necesario que se establezca, de acuerdo con las cláusulas del contrato, el monto de los recursos provenientes de la explotación de los parques que remunera la administración, la operación, la puesta en funcionamiento, el mantenimiento, la explotación, la promoción y la construcción o ampliación de nuevas atracciones. Al efectuar la separación de estos recursos en sus diferentes conceptos, la Corporación y el Departamento podrán establecer la forma adecuada para contabilizar sus activos, pasivos, ingresos y gastos, que provienen de la explotación de los parques.”

CONSIDERACIONES

El Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público define los elementos de los estados financieros, es así como en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual en relación con los activos, señala:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y

control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte las normas contenidas en el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)
3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.
15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Empresa Concedente.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos atender su solicitud en los siguientes términos:

Pregunta 1.

Los bienes recibidos se deben seguir llevando como activos en Propiedad, planta y equipo o se debe hacer alguna reclasificación de los mismos?

El Marco conceptual de la regulación contable que aplica a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público dispone que los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener probables beneficios económicos futuros que pueden medirse

con fiabilidad, anotando además, que el control existe cuando la empresa decide el propósito para el cual se destina el activo y asume sustancialmente los riesgos asociados al mismo.

Por su parte, la Norma de Propiedades, planta y equipo determina que son aquellos activos tangibles empleados por la empresa para la prestación de servicios o para generar un ingreso producto de su arrendamiento, que se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

En consecuencia, mientras los activos conserven las características propias del activo y de una Propiedad, planta y equipo deben presentarse en la información financiera de la empresa.

Ahora bien, los activos representados en parques recreacionales se clasifican como Bienes de uso público que de manera general corresponden al ámbito de las operaciones propias de las entidades de Gobierno, pero que al ser transferidos a una empresa que aplica un marco regulatorio diferente, como es el de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, los bienes recibidos se incorporarán como Propiedades, planta y equipo a los cuales se aplicará lo dispuesto en la Norma respectiva, utilizando en sus registros las auxiliares necesarias que permitan identificarlos y controlarlos, además de informar en las notas a los estados financieros el tipo de activos que componen este rubro.

Pregunta 2.

Qué figura pública se debe suscribir con la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, quienes están operando las atracciones de los Parques, para que el IDESAN siga presentando la propiedad en sus estados financieros y lograr rentabilidad de estos activos?

En cuanto al modelo de contratación que el IDESAN pueda suscribir con la Corporación Nacional del Chicamocha, es un asunto de carácter administrativo respecto del cual no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, anotando que la entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es autónoma en la administración de sus activos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para el control de los bienes de Propiedades, planta y equipo.

Pregunta 3.

La Corporación Parque Nacional del Chicamocha debe también registrar entre sus activos dichos bienes?

Respecto del tratamiento contable a aplicar por la Corporación Parque Nacional del Chicamocha, al no ser una entidad pública le corresponderá acoger el concepto emitido por el Consejo Técnico de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20192000029191 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de vehículo compactador y otros bienes entregados por la Alcaldía Municipal mediante contrato de comodato

Señora
CHERLY GONZÁLEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002287-2, el día 18 de junio de 2019, mediante la cual solicita asesoría para el reconocimiento de un vehículo compactador y otros bienes, por parte de una empresa de servicio públicos creada en el año 2015, que fueron recibidos en comodato por parte de la Alcaldía Municipal y las cuentas que deben afectarse.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, frente a los activos establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y

control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

(...)

2.2.3. Devolución de subvenciones

14. El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y teniendo presente que el tratamiento contable de los comodatos no se desarrolla expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014 ni sus modificaciones, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios en función de la tipología de los actos jurídicos, sino a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas, debe atenderse al trasfondo económico.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la empresa reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa de servicios públicos y el Municipio deberán evaluar, con base en lo establecido en el contrato de comodato celebrado entre las partes, si los hechos económicos inmersos en ellos, configuran bienes

que cumplan con las características para ser reconocidos o no, en sus estados financieros como activos.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

Si bien la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, y registrando la diferencia mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, para el caso particular y en atención a que el hecho económico ocurrió en el año 2015, la baja en cuentas de los bienes no afectará las cuentas del resultado del periodo, sino por el contrario la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la comodante debe controlar los activos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, dado que la empresa de servicios públicos como la comodataria, debió realizar el registro de los bienes dentro de su contabilidad en el momento en que se ejecutó el comodato, de acuerdo con las Normas de Propiedades, planta y equipo y Subvenciones, mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor de razonable de los bienes recibidos, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual el Municipio lo tenía registrado, pero a la fecha dicho registro no se efectuó, la corrección del error no afectará el resultado del periodo, sino por el contrario, afectará la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES.

De igual forma, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de efectuarse durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Los cargos por depreciación

correspondientes al año 2019 afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa de servicios públicos como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

b. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria, sobre la cual se han impuesto condiciones.

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debió registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplieran las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El activo diferido se amortizaría con el cumplimiento de las condiciones.

Frente al caso particular, dado que la baja en cuentas de los activos no afecta cuentas de resultado, su desincorporación no impactará el patrimonio. Sin embargo, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente al valor de la amortización entre los años 2015 y 2018 afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, la amortización correspondiente al 2019 se reconocerá en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Igualmente, dado que el reconocimiento de los activos no afecta cuentas de resultado tampoco impactará el patrimonio, al contrario, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente al valor de la amortización entre los años 2015 y 2018 afectará

mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, la amortización correspondiente al 2019 se reconocerá en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Simultáneamente, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de efectuarse durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Los cargos por depreciación correspondientes al año 2019 afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa de servicios públicos como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

c. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. Para ello, la comodataria podrá reconocerlos en cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 930617-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, y un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20192000029621 DEL 18-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Definición de criterios para la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

Doctora
KETY DEL CARMEN HERRERA MESTRA
Asesora-Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002332-2, del 20 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

“1. Es procedente que una Entidad Pública catalogada como Empresa (Resolución 414), dentro de su Política de Propiedad, Planta y Equipo, para el Caso de la Depreciación Acumulada, adopte simultáneamente varios métodos de depreciación?, es decir, por ejemplo para el caso de los Muebles, Enseres y Equipos de Oficina utilice dos (2) o más métodos para el cálculo de la alícuota mensual indistintamente de que se trate del mismo grupo o tipo de activos?”

2. El Instructivo 002 de 2014, establecía que los Avalúos a los inmuebles debían ser realizados para la elaboración del ESFA, dado que para la medición posterior se tomaría el Costo, el cual mantiene actualizado por las adiciones que se le realicen a los bienes, menos la Depreciación, menos el Deterioro. Esto se encuentra vigente cierto?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones. Posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

En ese sentido, la CGN expidió el Instructivo 002 de 2014 el cual estableció: “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación” (Subrayado fuera del texto).

Dentro de las alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo, el instructivo 002 de 2014 estableció las siguientes:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, establece que:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

27. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible,

(...)

10.5. Revelaciones

34. La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

a) los métodos de depreciación utilizados;

b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;

(...)

f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de los costos estimados de desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;

(...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. ¿Es procedente que una Entidad Pública catalogada como Empresa (Resolución 414), dentro de su Política de Propiedad, Planta y Equipo, para el Caso de la Depreciación Acumulada, adopte simultáneamente varios métodos de depreciación?, ¿es decir, por ejemplo, para el caso de los Muebles, Enseres y Equipos de Oficina utilice dos (2) o más métodos para el cálculo de la alícuota mensual indistintamente de que se trate del mismo grupo o tipo de activos?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo, para lo cual pueden utilizarse diversos métodos de depreciación entre los cuales menciona el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. De igual forma, señala que el método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

En ese sentido, las empresas podrán aplicar varios métodos de depreciación para los diferentes tipos de activos, siempre que dichos métodos reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo.

Para el caso específico del mismo grupo o tipo de activos, tal y como se plantea en la consulta, la entidad deberá determinar el método de depreciación con base en el uso que se determine para los activos, toda vez que existen activos que por su naturaleza pueden tener usos diferentes. Por ejemplo, para el caso de los vehículos, el uso y desgaste de un vehículo para uso administrativo, no es el mismo que el de un vehículo de uso operativo, por lo cual, el método de depreciación puede diferir aun cuando son del mismo tipo de activos. En el caso de muebles y enseres, y equipos de oficina, la empresa debe evaluar si las condiciones de uso de dichos activos difiere significativamente y se justifica la aplicación de métodos de depreciación diferentes, con el propósito de reflejar fielmente la realidad económica del activo y su aporte a la generación de beneficios económicos.

Por lo anterior, es importante que la empresa revele en las notas a los estados financieros los métodos de depreciación utilizados en cada uno de los activos, así como toda la información necesaria para la comprensión de dichos métodos.

2. El Instructivo 002 de 2014, establecía que los Avalúos a los inmuebles debían ser realizados para la elaboración del ESFA, dado que para la medición posterior se tomaría el Costo, el cual mantiene actualizado por las adiciones que se le realicen a los bienes, menos la Depreciación, menos el Deterioro. ¿Esto se encuentra vigente, cierto?”

En primer lugar, es importante señalar que las alternativas de medición señaladas en el instructivo 002 de 2014 para las propiedades planta y equipo, aplicaban para efectos de la determinación de saldos iniciales para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público. De tal forma que, una vez terminado el periodo de transición, las empresas debieron empezar a aplicar lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo de dicho Marco.

Al respecto, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta aumentando su costo y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación toda vez que son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones y el mantenimiento de estos activos se reconocerán como gastos del periodo, dado que estas erogaciones buscan recuperar o conservar la capacidad normal del uso del activo.

Para el caso de los avalúos a los inmuebles, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que posterior al reconocimiento dichos activos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por la cual no se requiere de una actualización del valor de los inmuebles mediante avalúo técnico.

Bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, la realización de avalúos técnicos tendrán aplicación únicamente cuando existan indicios de deterioro, para efectos de calcular el valor recuperable, correspondiente al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso. En caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar avalúos técnicos.

CONCEPTO No. 20192000047381 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos para goce y disfrute sin transferencia de la titularidad

Doctor
HELI ROJAS ROBLES
Subgerente financiero
Industria Militar - INDUMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002881-2, del 15 agosto de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“Como parte de las actividades necesarias para el adecuado desarrollo de su cometido, se han suscrito algunos acuerdos con entidades privadas, para el manejo de producción descentralizada, con determinados lapsos de duración, en los cuales entre otras cosas se ha establecido la transferencia de bienes a la Industria Militar, tanto a la terminación como parcialmente durante la ejecución de los mismos.

Es el caso de un acuerdo empresarial en cuyo documento de adición se contempló la recepción de activos removibles de una planta de ensamble, en condición de “Nuda Propiedad”, allegando tanto el registro fotográfico de los elementos como las respectivas facturas de compra por parte de la entidad privada.

De acuerdo a lo anterior, formulamos la siguiente consulta:

¿De conformidad con las definiciones y criterios aplicables que contemplan las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y al margen de la situación jurídica de los elementos existiría una transferencia real de riesgos y beneficios que implique su reconocimiento contable como propiedad, planta y equipo?

Si la anterior precisión es válida, ¿es correcto realizar la medición inicial de los elementos teniendo en cuenta su valor en libros y vida útil remanente a la fecha del recibido, de acuerdo con el manual de políticas contables de la Industria Militar?”.

CONSIDERACIONES

Sobre la definición de nuda propiedad, el artículo 669 del Código Civil, establece:

“ARTICULO 669. <CONCEPTO DE DOMINIO>. El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad”. (Subrayado fuera del texto)

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015 y modificado por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

102. Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

103. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre empresas de propiedad estatal y entre estas y las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica,

tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación.

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, sobre los principios de contabilidad pública, indica:

“Esencia sobre la Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Por su parte, la misma norma, sobre los activos y su reconocimiento, menciona:

“Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las

normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.”

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Sobre este particular, es preciso advertir que la entidad no debe aplicar NIIF, pues estas corresponden a la normativa expedida por un regulador internacional; en su defecto, la Entidad debe aplicar la normativa expedida por el regulador local, en este caso el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

Ahora bien, en el entendido que los bienes recibidos por Industria Militar son para uso y

goce de esta, fruto de un acuerdo empresarial, y que de acuerdo con el principio de contabilidad pública de esencia sobre la forma, los hechos económicos se deben reconocer atendiendo su esencia económica con independencia de su forma legal, Industria Militar deberá reconocer dichos bienes dentro su información financiera, aun cuando no se transfiera la titularidad, en la medida que se cumplan los criterios de reconocimiento de activo, de acuerdo a los lineamientos dados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por tanto, corresponde a la entidad, soportada en juicios profesionales, establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Entonces, para efectos de establecer si la entidad tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirme si la intención de las partes que intervienen es transferir el bien por un periodo que cubra la mayor parte de su vida económica.
- Establezca qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Defina qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifique qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determine si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, la entidad tendrá los insumos necesarios para definir si existe transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a Industria Militar. En tal caso, la entidad deberá incorporar el activo en su sistema de información contable aun cuando no se transfiera la titularidad.

Si al finalizar el plazo del acuerdo, la entidad cedente transfiere la titularidad del bien a Industria Mercantil, esta deberá revelar tal hecho en notas a los estados financieros.

La medición por la incorporación de los bienes recibidos se realizará por su valor razonable

y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Dado el caso en el cual no sea factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los bienes se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso.

Por su parte, para la determinación de la vida útil de los bienes recibidos, la entidad deberá definir la política respectiva en su Manual de Políticas Contables, en consonancia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, teniendo en cuenta que la vida útil contemplada no podrá exceder del tiempo en el cual se espera un potencial de servicios de aquellos bienes.

CONCEPTO No. 20192000047411 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Deterioro de las construcciones en curso y de los bienes en desuso o inservibles. Tratamiento contable de la venta del elemento metálico declarado como no funcional por parte de la entidad.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500028362, del 12 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento contable del desmonte de elementos que forman parte de un activo y que probablemente representen un beneficio económico para la Entidad, en los siguientes términos:

“Bajo contrato de obra de 2010 se contempló la construcción de la MEBOG, cuyo diseño presentaba una estructura metálica, este contrato fue objeto de declaratoria de incumplimiento y dados los estudios actuales sobre la construcción (obra) existente, se determina que la estructura metálica no es funcional, se debe optimizar el índice de construcción dadas las nuevas exigencias y por ende se define un nuevo diseño, lo cual conlleva el desmonte de la estructura metálica y su disposición.

En cuanto a la estructura metálica desmontada, el aprovechamiento que se obtiene según avalúo técnico, corresponde al 8,5% del valor incurrido en su construcción”.

De forma complementaria, la entidad plantea los siguientes tratamientos contables:

“a) La estructura metálica como parte de la obra en curso, cuya pérdida de potencial determina el retiro de la misma, dada la reorganización de todos los sistemas de accesos, circulación y distribución programática que el proyecto de la nueva obra de la MEBOG,

conlleven la baja en cuentas del costo en que se ha incurrido, afectando el resultado del periodo.

De forma simultánea procederá reconocimiento en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-Bienes y derechos retirados, y su respectiva contrapartida, por el valor que se pueda recuperar por la disposición de dichos bienes si a ello hay lugar o por el costo histórico o por el valor definido en Política de Operación, hasta tanto surta el proceso administrativo de entrega, de acuerdo con el destino final de los mismos.

Cuando se efectúe la disposición final, producto de la enajenación mencionada, se procedería a reconocer un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de Activos de la cuenta 1384-Otras cuentas por cobrar y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-Ingresos diversos. De forma simultánea se cancelará el reconocimiento efectuado en cuentas de orden 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-Bienes y derechos retirados, y su respectiva contrapartida.

b) Si bien la estructura metálica puede verse como componente de la obra en curso, al efectuar su separación de la obra, este material identificable también podría considerarse un activo dado que, si bien ya no ostenta un potencial de servicio, se espera que de ella se deriven flujos económicos futuros por su disposición y por lo tanto se mantiene su control hasta tanto, se transfieran riesgos y ventajas significativas al comprador cuando se lleve a cabo su disposición.

Bajo este postulado, el tratamiento contable se plantearía como una reclasificación del valor del componente, como un activo individualizado, (reconocimiento del valor en cada concepto costo, depreciación, deterioro, en los casos que aplique) y dada su destinación, solo cuando se transfieran los riesgos y ventajas al comprador del activo, procedería su baja con el reconocimiento de una pérdida (subcuenta 589019 – Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890 – Gastos diversos) o ganancia (subcuenta 480805 – Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808 – Ingresos diversos) originada por la diferencia entre el valor neto obtenido por su disposición y el valor en libros.”

Adicionalmente, la entidad establece “si bien los planteamientos se exponen para una situación particular, podríamos pensar en su generalización a las situaciones acontecidas en la gestión de bienes en las Entidades de Gobierno, de la siguiente forma:

1. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, cuyo destino sea la entrega a gestos autorizado, destrucción y/o desmantelamiento, sin vincular un futuro

aprovechamiento, procedería el tratamiento señalado en el literal a) respecto a la baja del bien reconocido como Activo y su respectivo control en cuentas de orden de control, hasta tanto se lleve a cabo cada una de las disposiciones señaladas.

2. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, cuyo destino sea la enajenación, permuta y/o desmantelamiento, y el mismo vincule un futuro aprovechamiento, procedería el tratamiento señalado en el literal b) respecto a la reclasificación del valor de este a la clasificación del activo que corresponda dada su destinación.

3. Cuando se autorice el retiro de bienes inservibles u obsoletos, sin definir una destinación específica, procedería el tratamiento señalado en el literal a) respecto a la baja del bien reconocido como Activo y su respectivo control en cuentas de orden de control, hasta tanto se defina su destinación, caso en el cual procederá como se indicó en el numeral 1, o, en el numeral 2 en cuyo caso se activaría el bien”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sobre el reconocimiento de activos, establece:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”.

Por su parte, la norma de propiedad, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...)

Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

En complemento, sobre el deterioro de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. (...)

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...)

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información: (...)

Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios, ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. (...)

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo”.

CONCLUSIONES

1. Indicios de pérdida por deterioro de la construcción en curso

De acuerdo al contexto de su consulta, es importante indicar que según lo establecido en la Norma de deterioro de los activos no generadores de efectivo, cuando se obtiene evidencia de obsolescencia, deterioro físico del activo o cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se espera usar el activo, procede la verificación de existencia de pérdida por deterioro para realizar el debido reconocimiento cuando haya lugar a ello.

Por tanto, ante los incumplimientos del proveedor y la evidencia de la no funcionalidad del elemento metálico construido, la entidad debía realizar la comprobación de la existencia de pérdida de deterioro mediante la determinación del valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado, si existiese, menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si el valor en libros de la construcción en curso es mayor al valor del servicio recuperable, entonces procede el reconocimiento de la pérdida por deterioro, mediante un débito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso, de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Si la entidad no efectuó el anterior registro contable y procedía su reconocimiento, por cuanto existe la pérdida por deterioro, se debe corregir el error mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Con posterioridad al reconocimiento de la pérdida por deterioro, la entidad deberá realizar evaluaciones de la existencia de indicios de si la pérdida por deterioro del valor reconocido ya no existe o podría haberse disminuido. De hallarse tal indicio, se realizará la estimación del valor del servicio recuperable del activo. Si el valor en libros es menor al valor del servicio recuperable, entonces procede la reversión mediante un débito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso, de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si se realiza en el mismo periodo contable del reconocimiento de la pérdida por deterioro, o en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando la reversión se realiza en un periodo contable posterior.

2. Tratamiento contable del desmantelamiento del elemento metálico

Cuando la administración de la entidad toma la decisión de desmantelar el elemento metálico por considerarlo no funcional, de acuerdo a los estudios realizados a la

construcción y al nuevo diseño, para luego proceder a su disposición, entonces se debe tener en cuenta lo siguiente:

a. Si el elemento desmantelado no cumple los criterios de reconocimiento como activo, procede la baja en cuentas por el valor en libros del componente. Para efectos administrativos, la entidad podrá realizar seguimiento y control de los elementos mediante el registro contable en cuentas de orden.

Como la entidad espera poner a disposición el elemento desmantelado, cuando se realice la venta se reconocerá un ingreso en el resultado del ejercicio, mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un débito en la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando el comprador realice el pago, la entidad cancelará la cuenta por cobrar y reconocerá la entrada de efectivo.

b. Si el elemento se puede individualizar y cumple los criterios de reconocimiento como activo, cuando se efectúe el desmantelamiento, se reclasificará en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor en libros del componente.

Cuando se realice la disposición del elemento metálico, la entidad reconocerá la baja en cuentas. De existir una diferencia entre el valor neto de disposición y el valor en libros, reconocerá un gasto o ingreso en el resultado del periodo.

En ambos casos, si la entidad había reconocido pérdida por deterioro de la construcción en curso, deberá evaluar si el desmantelamiento constituye un indicio de reversión de la pérdida por deterioro. De ser así, aplicará los lineamientos establecidos en la Norma de deterioro de activos no generadores de efectivo.

3. Bienes inservibles u obsoletos

Sobre los bienes inservibles u obsoletos, es pertinente indicar que, la evidencia de obsolescencia y la disminución en la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios constituye un indicio de deterioro del valor de los activos, por tanto, la entidad deberá evaluar la existencia de pérdida por deterioro y, de ser pertinente, realizar el reconocimiento de acuerdo a los lineamientos establecidos en la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Los bienes deteriorados sobre los cuales la entidad espera entregar a un tercero en forma gratuita o a precios de no mercado, o ponerlo a disposición, se darán de baja de la información financiera cuando se realice la entrega o disposición esperada.

Si la entidad decide destruir el bien deteriorado, inservible u obsoleto, o no espera un potencial de servicio o un futuro aprovechamiento y la instancia correspondiente autoriza el retiro, entonces procede la baja en cuentas del elemento de la información financiera.

CONCEPTO No. 20192000052821 DEL 16-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro Del público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la infraestructura de propiedad de la entidad territorial, utilizada en la prestación del servicio por una Empresa que no Cotiza en el mercado de valores y que no Capta ni Administra ahorro del público

Doctora
LEONID ESTEPA ROA
Directora de Contabilidad
Empresa de Energía de Casanare - Enerca S.A. ESP
Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003020-2 del 28 de agosto de 2019, mediante la cual consulta:

1. Teniendo en cuenta la participación en el capital de la empresa (público 99.81% y privado 0.19%), ENERCA S.A. ESP, ¿Podría reconocer en sus activos (Estado de Situación Financiera) las redes de distribución de energía y gas natural que construye el Departamento con sus recursos (OCAD, SPGR) y de las cuales la empresa recibe los beneficios económicos dado que realiza la operación y el mantenimiento de las mismas, sin que el Departamento realice la transferencia legal de la propiedad?
2. Este tipo de inversión que realiza el departamento (lo descrito en el numeral 1 de esta solicitud) ¿Qué tratamiento contable debe dar la empresa sobre estos bienes?
3. ¿Quién debe adquirir las pólizas de seguros sobre estos bienes? El Departamento quien ostenta la titularidad legal sobre ellos (dueño) o la empresa que es quien opera, realiza el mantenimiento y recibe los beneficios económicos sobre estas?

CONSIDERACIONES

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los elementos que constituyen los estados financieros define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los Activos:

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos y en el Capítulo I Activos, el numeral 10. Propiedades, planta y equipo, señala:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

10.2. Medición inicial

(...)

18. Cuando se adquiriera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

Además, el Capítulo IV INGRESOS, en el numeral 2. Ayudas Gubernamentales y Subvenciones, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.
4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.
5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define los elementos que componen los estados financieros, de los cuales en relación con los activos establece:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en

mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir, dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Preguntas 1 y 2

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios de energía y gas que presta la Empresa, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y la entidad territorial, evalúen y definan conjuntamente las condiciones y alcance de la entrega de tales activos, de forma tal, que les sea claro a ambas partes, identificar a quien corresponde el control, incluido las adiciones y mejoras, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio y asume los riesgos sustanciales inherentes al activo, a efecto de que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación del servicio corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si determinan de manera conjunta que el Departamento controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, teniendo en cuenta que su operación y explotación fue cedida a la Empresa prestadora de servicios, la entidad territorial analizará si el contexto del acuerdo en el cual se entrega la infraestructura es el de una concesión, caso en el cual aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, en el evento de una concesión, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por la entidad territorial a la empresa operadora de forma gratuita.

b) Si conjuntamente concluyen que es la empresa quien controla los bienes para la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por la entidad territorial a la empresa sin contraprestación.

Pregunta 3.

No es propio de la regulación contable expedida por la CGN, determinar quién debe asumir los costos por las pólizas de seguros de los bienes objeto de su consulta.

CONCEPTO No. 20192000052851 DEL 16-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de avalúo realizado durante el año 2019 a propiedades de inversión

Doctora
MARÍA DOLLY GRISALES CONTRERAS
Contadora
Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda - Infider
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002970-2, el día 26 de agosto de 2019, mediante la cual solicita el manejo contable que se puede dar al avalúo comercial realizado el 29 de julio de 2019 por la empresa Century 21 Avalúos, a un lote de terreno ubicado en el sector Villa Olímpica Costado Sur en la ciudad de Pereira, cuyo valor comercial se registró en \$11.986.017.940, y actualmente se encuentra registrado como propiedad de inversión en la cuenta contable 195101-Terrenos por un valor inicial al costo de \$2.602.425.000.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas de Propiedades, planta y equipo, y Propiedades de inversión, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**10.3. Medición posterior**

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

11.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para la medición posterior.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.3. Reconocimiento

12. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones, se concluye que de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de Propiedades, planta y equipo, también aplicable a los elementos de Propiedades de inversión, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20192000052861 DEL 16-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Soportes contables que se deben utilizar para soportar ajustes en las cuentas de propiedad planta y equipo.

Doctor
HERMAN EDUARDO GALÁN BARRERA
Representante Legal Alterno
Refinería de Cartagena S.A.S
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002787-2, del 06 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

(i) Reficar, en desarrollo del proyecto de ampliación y modernización de la refinería de Cartagena (en adelante el "PROYECTO"), realizó registros contables en la cuenta propiedad, planta y equipo (en adelante "PPE"), de conformidad con lo establecido en las NIIF y en la normativa contable.

(...)

(iii) La Contraloría General de la República (en adelante la "CONTRALORÍA") en el Informe de la Actuación Especial al Proyecto de fecha noviembre de 2016, estableció 34 hallazgos fiscales por presunto detrimento patrimonial, en cuantía de COP 2.9 billones.

Los mencionados hallazgos no tienen naturaleza contable, es decir, la Contraloría no cuestiona en el texto de estos hallazgos los hechos económicos registrados en los Estados Financieros de la Sociedad.

(iv) La Contraloría, en desarrollo de las auditorías financieras a las vigencias 2017 y 2018 realizadas a Reficar, estableció como hallazgo que existe una supuesta sobreestimación en cuantía de \$2.9 billones en la Cuenta PPE, por cuanto presuntamente se reconocieron pagos "(...) a contratistas por conceptos que no debían reconocerse, desembolsos por trabajos no realizados y servicios no recibidos, valores superiores a los establecidos en las condiciones

pactadas en los contratos, legalización de anticipos sin los soportes requeridos, entre otros (...)", que no debieron aumentar el valor del activo.

En los informes de auditoría a las vigencias 2017 y 2018 la Contraloría ha manifestado que las acciones de mejora planteadas por Reficar frente al referido hallazgo no fueron efectivas, y ha sugerido como acción de mejoramiento frente a la supuesta sobreestimación de la Cuenta de PPE, que Reficar realice un ajuste contable por el referido valor (\$2.9 billones) en la Cuenta de PPE.

De acuerdo con la normatividad aplicable a la Sociedad en materia contable, es imposible plantear como acción de mejora el mencionado ajuste contable, por cuanto no se cuenta con los documentos que constituyan "contraevidencia" a los soportes con fundamento en los cuales la Sociedad realizó los respectivos registros contables.

(...)

2. CONSULTA

"(i) ¿Cuáles son los documentos contables que se deben utilizar para soportar un ajuste contable en la cuenta propiedad, planta y equipo, que cumpla con los requisitos establecidos por la Ley colombiana y que se constituyan como evidencia de reconocimiento en los Estados Financieros y de carácter probatorio para efectos de auditorías?

(ii) ¿El Informe Final de Auditoría Financiera de la Contraloría, se constituye en si mismo como un soporte fiable para realizar un ajuste contable en los libros oficiales y que impacten los Estados Financieros?"

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al RCP por la Resolución 049 de 2019, en la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, señala:

"Reconocimiento

7. El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

(...)

10. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

(...)

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

(...)

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad". (Subrayado fuera del texto)

(...)

Medición posterior al reconocimiento

29. La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, establece:

“Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

(...)

Errores

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos

intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 actualizada según lo dispuesto en Resolución 625 de 2018, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública. Dentro de dicha norma se establece lo siguiente:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones),

prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 525 de 2016 (actualizada por la Resolución 625 de 2018), los soportes de contabilidad son todos aquellos documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

De tal forma que la entidad deberá velar por que las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en documentos idóneos, de manera tal que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren correctamente soportados.

Adicionalmente, dicha Norma establece que los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos entre otros.

Con base en las definiciones referidas y de acuerdo con el caso particular expuesto por la empresa Refinería de Cartagena S.A.S, el Informe Final de Auditoría Financiera de la Contraloría General de la República no puede considerarse soporte contable de origen interno ni externo; no obstante, puede ser previsible que si dicho informe de auditoría establece (conforme a las normas contables que deban ser observadas por la entidad auditada) la ocurrencia de errores contables derivados de la mala interpretación de hechos o errores en la aplicación de políticas contables, a partir de éste informe podrán originarse ajustes contables, en aquellos casos en los que se evidencie que efectivamente la empresa incurrió en éstos errores, caso en el cual será la Empresa la que determine los estudios y documentos que sirvan de soporte a los respectivos registros contables. Sobre el particular, es importante precisar que lo anterior irá en concordancia con la política contable establecida y la estructura de su sistema documental, considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que puede ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

En relación con la posible sobrestimación del activo por la capitalización de conceptos que no se debieron asociar a las adiciones o mejoras de la refinería, se debe considerar que la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, señala que la empresa evaluará para el reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos, los cuales comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.

Además, la NIC 16 Propiedades, planta y equipo establece que las erogaciones que no satisfagan el criterio de medición de propiedad, planta y equipo deberán ser llevadas al resultado del ejercicio en el cual se incurran, como gasto, tales como costos de administración, costos indirectos generales, pérdidas anormales de producción y cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.

De igual forma, al hablar de sobrecostos, es necesario identificar si estos fueron imprescindibles o no, toda vez que, se pueden presentar situaciones en las que la entidad por factores externos deba incurrir en costos adicionales que resultan ineludibles e imprescindibles para terminar con éxito una construcción, estos sobrecostos deberán reconocerse como mayor valor del activo, en caso contrario serán un gasto con cargo al resultado del periodo.

Por lo anterior, la empresa deberá evaluar cuáles de las erogaciones realizadas durante la ampliación y modernización de la refinería, corresponden a un mayor valor del activo, con base en los criterios de reconocimiento establecidos por la NIC 16 incorporada mediante el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018).

En consecuencia, si la Refinería de Cartagena S.A.S. identifica que se presentaron sobrestimaciones o sobrecostos al activo producto de la asociación errónea de conceptos que no respondían al criterio de reconocimiento, deberá aplicar lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, toda vez que la empresa habría incurrido en un error de tipo contable derivado de la mala interpretación de hechos o errores en la aplicación de políticas contables.

Dado lo anterior, una vez realizado el análisis de las erogaciones que corresponden a mayor valor del activo, la empresa identificará los soportes contables que respaldan tales hechos. Y de igual forma, deberá identificar aquellos que por error en la aplicación de la Norma no debieron ser mayor valor del activo y que soportarán la aplicación de la corrección del error de acuerdo con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, incorporada mediante el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018).

Es importante resaltar que, de acuerdo con lo establecido en esta última Norma, la empresa deberá realizar todas las revelaciones necesarias para la comprensión de los ajustes derivados de la corrección del error.

2.8 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN**CONCEPTO No. 20192000031141 DEL 01-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Acciones para mostrar el valor actual de los predios en los estados financieros, con el fin de representar de manera real la situación financiera de los mismos

Doctor
CESAR IBÁÑEZ
Contador
Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla S.A.
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002527-2, el día 10 de julio de 2019, mediante la cual solicita se indiquen las acciones que puede realizar la entidad con el fin de mostrar el valor actual de los predios que fueron obtenidos por aporte de los accionistas en la fecha de constitución, los cuales no tienen uso determinado y se encuentran registrados como propiedades de inversión, con el fin de representar de manera real la situación financiera de los mismos y, atendiendo a que en el año de la transición el Instructivo 002 de 2014 permitió tomar como costo de los activos, el valor de mercado determinado a través de un avalúo técnico.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 663 de 2015, se estableció el cronograma así:

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este periodo, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la preparación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Periodo de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este periodo, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultáneamente, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público, ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estados de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el 31 de diciembre de 2015 y con el 1º de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la comparabilidad corresponde a una característica de mejora establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 414 de 2014, señalando:

“4.2.1. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la presentación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto de cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Propiedades de Inversión del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece:

“11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

11.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para la medición posterior.”

En este sentido, el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala:

“10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

(...)

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.”
(Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 de 2014 el cual atiende a las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, frente a las propiedades de inversión estableció:

“1.1.10 Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas; también comprenden los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, siempre y cuando tengan la probabilidad de generar beneficios económicos futuros.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad de la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, estos deben ser corregidos desde el ESFA con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

En atención a la medición posterior de las propiedades de inversión y las propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, los bienes allí registrados se medirán con posterioridad a su reconocimiento al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al ESFA, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de propiedades de inversión, para estimar respectivamente el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tendría aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades de inversión, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si la Empresa estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, los avalúos que se realicen no serán de utilidad. Si por el contrario se definió que las propiedades de inversión se medirían por la segunda alternativa de medición, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, es oportuno realizar las modificaciones, de acuerdo con los criterios de la norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo anterior, el tratamiento contable para la corrección de las propiedades de inversión en el ESFA a 1º de enero de 2015, corresponderá a la alternativa de medición escogida, de la siguiente manera:

1. Propiedades de inversión medidas de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual la entidad debe

ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2. Propiedades de inversión medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección del ESFA bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2015, por lo cual, el error debe ser corregido atendiendo a lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, la Empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20192000031171 DEL 01-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los desembolsos por contratos de prestación de servicios y de asesoría.

Doctor
 RICARDO FERNANDO CERÓN
 Concejal del Municipio de Pasto
 Pasto-Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002486-2 del 8 de Julio de 2019, mediante la cual solicita concepto relacionado con los pagos realizados por EMPOPASTO S.A. E.S.P. mediante contratos que fueron registrados como Activos Intangibles.

Los contratos relacionados en la consulta corresponden a:

Contrato de Consultoría N° 042-2018, para realizar la asesoría y acompañamiento a la Gerencia General, mediante el desarrollo de actividades conducentes a la correcta aplicación tarifaria en la empresa con el objeto de maximizar el potencial ingreso regulado y minimizar el riesgo en vigilancia y control.

Contrato de consultoría N° 080-2018, para asesorar y acompañar jurídicamente en temas relacionados con servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado y temáticas estratégicamente definidos por la empresa, de tal manera que sirvan en el fortalecimiento institucional y aporten desde el punto de vista jurídico a la sostenibilidad de EMPOPASTO S. A. ESP.

Contrato de consultoría N° 170-2018, para prestar los servicios profesionales de asesoría en ternas relacionados con la planeación y gestión institucional de la Empresa de Obras Sanitarias de Pasto EMPOPASTO S. A. E.S.P.

Contrato de prestación de servicios N° 018-2018 para la Estructuración de la mesa de servicios del área de tecnología con un soporte preventivo y correctivo con suministro de partes para los equipos de cómputo, impresoras y video vean de propiedad de EMPOPASTO S. A. E.S.P.

Contrato de prestación de servicios N° 013-2018 Desarrollo de módulos de cargue masivo nuevos reportes, módulo de planillas (472) y soporte para el sistema de gestión documental Orfeo.

Contrato de prestación de servicios N° 007-2018, para Implementar unidades productivas agroecológicas sostenibles, como estrategia para el desarrollo de acciones de formación, sensibilización e incentivo de conservación y adaptación al cambio climático en la región hídrica del valle de atriz.

Contrato de prestación de servicios N° 008-2018, para el suministro de insumos, asistencia técnica para la producción de material vegetal y mantenimiento del vivero de EMPOPASTO S. A. E.S.P

Contrato de prestación de servicios N° 026-2018, para Construir una alianza entre EMPOPASTO S. A. E.S.P., y ocho instituciones educativas priorizadas en la cuenca Bobo, para fortalecer los procesos de educación ambiental y de la cultura del agua, en la región hídrica del valle de atriz.

Contrato de prestación de servicios N° 081-2018, para generar espacios de escucha para los colaboradores de EMPOPASTO S. A. E.S.P., que les permita mantener altos niveles de bienestar y desarrollo humano, un clima laboral favorable y por ende altos estándares de desempeño y productividad.

Contrato de prestación de servicios N° 038-2018, Prestación de servicios profesionales de asesoría a la Empresa de Obras Sanitarias de Pasto EMPOPASTO S. A. E.S.P., en temas relacionados con el ordenamiento territorial urbano y el elemento hídrico.

Contrato de prestación de servicios N° 021-2018, Construcción de un muro de protección y soporte del sensor de presión para la rehabilitación y solución del problema de la estación hidrológica de la bocatoma centenario por crecidas.

Contrato de prestación de servicios N° 015-2018, Prestación de servicios profesionales para asesorar a la gerencia de EMPOPASTO S. A. E.S.P., brindando apoyo y acompañamiento en temas organizacionales relacionados con gestión humana, respondiendo a las estrategias

corporativas de la empresa contempladas en proyectos del plan estratégico 2017-202 “AGUA PARA TODA LA VIDA”

Por otro lado en el primer semestre del año 2018 EMPOPASTO 5. A. E.S.P., hizo recibo del producto de un contrato No. 190 de fecha 23 de septiembre de 2016, cuyo objeto es la prestación de determinados servicios de consultoría para la ACTUALIZACION Y DISEÑOS DE DETALLE DEL PLAN MAESTRO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE LA CIUDAD DE PASTO, DEPARTAMENTO DE NARIÑO, con un valor ejecutado de CUATRO MIL QUINIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEICIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL PESOS (\$4. 538.653.000), valor activado como **ACTIVOS INTANGIBLES**.

Con cargo al mismo proyecto se suscribió el contrato No. 183 de fecha 20 de septiembre de 2016, cuyo objeto era la prestación de servicios de consultoría para la realización de la INTERVENTORIA PARA A ACTULIZACION Y DISEÑO DE DETALLE DEL PLAN MAESTRO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE LA CIUDAD DE PASTO, DEPARTAMENTO DE NARIÑO, cuyo valor ejecutado fue de OCHOCIENTOS NUEVE MILLONES VEINTICIEETE MIL OCHENTA Y CUATRO PESOS (\$ 809.027.084), monto activado también como **ACTIVOS INTANGIBLES**. Es decir, el proyecto de consultoría tendría el valor total de \$ 5.347.680.084. La pregunta central para este proyecto igualmente se centra en revisar si los productos obtenidos en el desarrollo de la consultoría contratada deben reconocerse como un **ACTIVO INTANGIBLE** o si por el contrario bajo el nuevo marco normativo dichos valores deben considerarse **COSTO Y/O GASTO**, según el caso.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente referirnos a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“Relevancia. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)”

Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)”

Esta misma normativa además, define los elementos de los estados financieros, es así como en el numeral 6.1.1 en relación con los activos, señala:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.”

“6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Ahora, la Norma relacionada con los Activos Intangibles, contenida en el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.
2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.
3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de

terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

6. La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.
7. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
8. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
9. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la empresa puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros. Para esto último, la empresa demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la empresa en caso de que vaya a utilizarse internamente.
10. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas

similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la empresa; los costos legales y administrativos generados en la creación de la empresa; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

11. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la empresa determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la información contable presentada será útil a los usuarios y reflejará fielmente y ajustada la realidad de la situación financiera de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, cuando en su preparación se observan las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual.

En relación con los desembolsos realizados por la Empresa y que fueron contabilizados como activo intangible, es necesario analizar en el contexto de la definición de activo, si efectivamente corresponden al costo de adquisición o formación de un recurso que será controlado por la Empresa, del cual espera beneficios económicos futuros que puede medirse con fiabilidad y por el cual asume sustancialmente los riesgos asociados al mismo, anotando que de acuerdo con lo dispuesto para el reconocimiento de un activo, cuando no exista probabilidad de que se generen beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

Verificado lo anterior, si la empresa determina que los desembolsos originaron un activo, este podrá clasificarse como intangible si cumple lo dispuesto en la respectiva Norma, según la cual los activos intangibles corresponden a recursos identificables, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros, puede realizar mediciones fiables, son recursos de carácter no monetario y sin apariencia física, además no espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Los activos intangibles, son identificables cuando puede separarse de la empresa, es decir venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse individual o junto con otros activos identificables.

Producen beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

Además, un activo intangible desarrollado internamente no podrá reconocerse, con excepción los desembolsos realizados en la fase de desarrollo, por lo que la empresa deberá identificar los desembolsos que hacen parte de la fase de investigación que afectan el gasto y los que corresponden a la fase de desarrollo, una vez superada la fase investigación que tendrá como objetivo un plan estructurado para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, hasta el inicio de su producción o comercialización. Además, la Norma señala las condiciones para reconocer como intangibles los desembolsos realizados en la fase de desarrollo.

Visto lo anterior, en relación con el objeto de los contratos indicados en la consulta únicamente el contrato 013 de 2018, atendería los requerimientos de la Norma de intangibles siempre y cuando corresponda como se indicó a la fase de desarrollo.

En relación con los contratos N° 190 y 183 de 2016, con el objeto de actualizar los diseños del plan maestro de acueducto y alcantarillado y del Departamento de Nariño, cuando en el proyecto son utilizados los estudios realizados en la ejecución de los contratos, estos hacen parte del activo formado, en caso contrario corresponde a un gasto.

De igual manera, según el objeto de los contratos restantes el registro a realizar correspondería a un gasto en razón a que no están asociados con la adquisición o producción de bienes o a la prestación de servicios vendidos, como lo señala el Marco conceptual en la definición de gastos.

2.10 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.11 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO N° 20192000000321 DEL 10-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de unos recursos consignadas a un Fondo a favor de una entidad cesionaria, por concepto de cesantías retroactivas de trabajadores transferidos de un Hospital en el año 2000, y ajuste de las políticas contables a fin de reflejar este hecho económico. Contrapartida de la cuenta por cobrar y cuenta por pagar por concepto de aportes patronales, generadas en el proceso de depuración.

Doctora
MARGARITA VALENCIA
Revisora Fiscal
E.S.E. Hospital Local Municipio de los Patios
Los Patios, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002538-2, del día 13 de junio del 2018, en la cual se señala:

En el proceso de saneamiento de aportes patronales, el Hospital de los Patios encuentra que varias entidades han consignado a un Fondo, sumas de dinero por concepto de cesantías retroactivas. Por lo anterior, se solicita conocer:

¿El Hospital de los Patios debe reconocer como ingreso o incrementos del capital, los recursos colocados en un Fondo por concepto de cesantías retroactivas?

¿Es necesario ajustar las políticas de la entidad, a fin de reflejar el hecho económico?

¿Cuál es la contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar (mayores y menores valores girados por la Nación a las administradoras de salud, pensiones y cesantías) por concepto de aportes patronales, que han surgido en el proceso de depuración?

En conversación vía telefónica, se aclara:

- Las cesantías retroactivas del caso particular, corresponden al beneficio otorgado por el Hospital Erasmo Meoz a 26 trabajadores. En el año 2000, dichos trabajadores fueron transferidos al Hospital de los Patios.

- Actualmente, el Hospital de los Patios reconoce el pasivo por cesantías retroactivas.

- En el Fondo de Pensiones y Cesantías Porvenir, están consignados las cesantías retroactivas de los empleados transferidos al Hospital de los Patios.

- Con respecto a la contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar por concepto de aportes patronales que han surgido en el proceso de depuración, se indica que, en la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones, se han generado mayores y menores valores, por lo anterior, se requiere conocer su registro contable.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1399 de 1990, por el cual se regula la nueva vinculación laboral de empleados oficiales y trabajadores del sector salud en los casos de los artículos 16 y 22 de la Ley 10 de 1990, establece:

“Artículo 1° Ámbito de aplicación. El presente Decreto regula la nueva vinculación laboral de empleados públicos y trabajadores oficiales que quedaren cesantes por motivo de la supresión, liquidación o cambio de adscripción a otro nivel administrativo, de entidades o dependencias o programas de la Nación, los departamentos, las intendencias y las comisarías, tanto del sector central como del descentralizado, que en virtud de la cesión de que trata el artículo 16 de la Ley 10 de 1990, no puedan continuar realizando el objeto para el cual fueron creadas y organizadas. También se aplica a la reubicación y redistribución del personal de los servicios seccionales de salud de conformidad con el artículo 18 de la Ley 10 de 1990.

(...)

Parágrafo. Para los efectos del presente Decreto son niveles administrativos, el nacional, el departamental, el municipal, el intendencial y el comisarial.

Artículo 2° Entidades cesionarias. Para los efectos de este Decreto se entiende por entidades cesionarias aquellas receptoras de los bienes, elementos e instalaciones provenientes de la Nación, sector central o descentralizado, o de los departamentos, intendencias y comisarías o sus entidades descentralizadas, o de las fundaciones o instituciones de utilidad común, cuyo objeto es la prestación de servicios de salud.

Artículo 3° Obligación de vincular el personal cesante. Las entidades cesionarias están obligadas a vincular el personal cesante al cual se refiere el primer inciso del artículo primero del presente Decreto, sin perder la condición específica de su forma de vinculación. Si el empleado oficial estaba vinculado por contrato de trabajo, tendrá la nueva vinculación mediante esta modalidad. Si la vinculación anterior era como empleado público, la nueva conservará esta misma modalidad.

Cuando se trate de personal cesante al cual se refiere el inciso final del artículo primero del presente Decreto, éste deberá ser incorporado mediante nuevo contrato de trabajo o nombramiento según el caso, a las entidades públicas o privadas a las cuales se confíen los bienes y rentas de que trata el parágrafo segundo del artículo 22 de la Ley 10 de 1990.

Parágrafo 1° Para hacer efectiva la incorporación del personal cesante, las entidades cesionarias procederán de inmediato a tramitar la creación de los cargos respectivos en sus plantas de personal. La liquidación de entidades y la cesión de bienes se subordina a la expedición de la norma que apruebe las nuevas plantas que garanticen la incorporación del personal a que se refiere este Decreto. (...)

Artículo 4° Garantía de derechos. A los empleados públicos y a los trabajadores oficiales de que trata el presente Decreto, se les aplicará el régimen salarial y prestacional propio de la entidad a la cual se les hace la nueva vinculación, sin que pueda disminuirse los niveles de orden salarial y prestacional de que gozaban en la entidad liquidada o suprimida.

Por lo tanto, los factores salariales y prestacionales serán los establecidos para la entidad cesionaria, conservando en todo caso las cuantías que recibía la persona en la entidad cedente, mientras permanezca vinculada laboralmente a la entidad cesionaria.

Si la entidad cesionaria no tuviere otorgado algún factor salarial o prestacional que el empleado oficial sí estuviere percibiendo en la entidad suprimida o liquidada, se le garantizará el pago de dicho concepto salarial o prestacional, mientras permanezca vinculado laboralmente a la entidad cesionaria.

(...)

Artículo 12. Responsabilidades. La Nación, los departamentos, las intendencias y comisarías, responderán por el pago de las prestaciones adeudadas, de los aportes patronales, o de las provisiones correspondientes a la fecha de la liquidación, supresión o cambio de nivel administrativo de las personas vinculadas a las entidades, dependencias o programas que se liquiden, supriman o varíen su nivel de adscripción, según el caso, y cuya naturaleza jurídica sea de los niveles nacional, departamental, intencional o comisarial.

Así mismo responderán, con cargo a los fondos seccionales de salud o a los fondos prestacionales que se creen, por las prestaciones adeudadas por las fundaciones o instituciones de utilidad común que se liquiden y venían siendo sostenidas y administradas por el Estado y, aquellas cuyos bienes y rentas sean confiados a una entidad pública de cualquier nivel administrativo, dentro de su jurisdicción, cuando el patrimonio de dichas personas jurídicas no resultare suficiente para garantizar el pago de dichos valores según lo determine la Superintendencia Nacional de Salud.

Parágrafo. Antes de la fecha de la liquidación, supresión, o cambio de nivel administrativo, la entidad, fundación o institución de utilidad común, que se liquide, suprima o cambie de nivel administrativo, deberá haber cancelado, de preferencia a cualquier otro crédito, aquellas prestaciones de carácter económico causadas, y cuyo pago debe efectuarse en la medida en que se causen, tales como primas, bonificaciones, etc., y los aportes patronales causados en favor de entidades como el Fondo Nacional de Ahorro, la Caja Nacional de Previsión, Cajas Seccionales de Previsión, Instituto de Seguros Sociales, o fondos prestacionales en los que estén afiliados sus empleados o trabajadores.(...)

Artículo 14. Auxilio de cesantía. Para garantizar el pago de los valores adeudados por concepto de auxilio de cesantía causado en favor de empleados y trabajadores en los casos regulados por este Decreto se observarán las siguientes reglas:

1. Si el pago de la prestación ha sido asumido por entidades como el Fondo Nacional de Ahorro, los fondos prestacionales o similares, la entidad cesionaria podrá continuar liquidando y transfiriendo los valores que hacia el futuro se causen por dicho concepto a esas mismas entidades para que ellas continúen con dicha obligación, de acuerdo con las disposiciones que regulan su actividad.

Para que la entidad cesionaria pueda dejar de transferir los valores correspondientes al auxilio de cesantía de los empleados o trabajadores que se encontraban vinculados a alguna de las entidades aquí indicadas, deberá contar con el concepto de la comisión consultiva, de que trata el artículo 31 de la Ley 10 de 1990, y realizar la afiliación a una entidad de

previsión o a un fondo de prestaciones, de conformidad con el artículo 35 de la Ley 10 de 1990.

2. Si la entidad cesionaria en ejercicio de la atribución conferida por el numeral anterior no continuare con la afiliación existente, el Fondo Nacional de Ahorro, o los fondos prestacionales, deberán trasladar los valores adeudados a la entidad que asuma el pago de las prestaciones una vez se produzca la desafiliación y dentro del plazo que convencionalmente fijen las dos entidades.

3. Si la entidad cedente ha asumido directamente el pago de las prestaciones, los responsables, de acuerdo con el artículo 12 de este Decreto, deberán transferir los valores correspondientes a lo causado hasta la fecha de la liquidación, supresión o cambio de nivel, directamente a la entidad que en adelante asuma su pago, dentro del término que se fije en la programación que se haga en virtud del parágrafo 4° del artículo 33 de la citada ley.(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 1582 del 05 de agosto de 1998, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, y por el cual se reglamenta parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5 de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, prescribe:

“ARTÍCULO 2º.- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

(...)

PARÁGRAFO.- En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Acta N° 01 de marzo 30 de 2000, de entrega del personal de la Unidad Básica Patios Centro, Centro de Salud Patios Cruz y Puesto de Salud Once de Noviembre del Departamento al Municipio de los Patios, establece:

“(…) Suscribimos la presente Acta con el fin de protocolizar la entrega de los funcionarios transferidos por el Departamento de Norte de Santander, la Secretaría Departamental de Salud, y la E.S.E. Hospital Erasmo Meoz al Municipio de los Patios Dirección Local de Salud, en cumplimiento del numeral 4 literal A del artículo 16 de la Ley 60 de 1993 en desarrollo del convenio interadministrativo celebrado el 30 de marzo del 2000 (...). La planta de personal se encuentra actualmente incorporada en la Planta de Cargos de la ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta. En este caso se debe tener en cuenta el Decreto 1399 de 1990, en el sentido de que a los funcionarios transferidos se les aplicará el mismo régimen salarial y prestacional, sin solución de continuidad así: Si el empleado estaba vinculado por contrato de trabajo, su incorporación debe hacerse mediante contrato de trabajo y si su vinculación anterior era como Empleado Público, su incorporación debe hacerse mediante acto administrativo, con la correspondiente posesión. De conformidad con el artículo 11 del mismo Decreto, los funcionarios incorporados al Municipio que estén en carrera administrativa se les debe reconocer la continuidad en la misma. Para el caso de funcionarios incorporados que se encuentran laborando en cargos de carrera sin pertenecer a ella, se les debe reconocer el derecho a ingresar en forma ordinaria mediante concurso; de todas maneras, a los funcionarios transferidos no se les podrá disminuir los niveles de orden salarial ni prestacional de que gozaban. (...)

Con respecto al Pasivo Prestacional relacionado con las cesantías, se reafirma lo establecido en la cláusula segunda numeral sexto del Convenio Interadministrativo N° 1 celebrado entre el Departamento y el Municipio, el día 30 del mes de Marzo que en su texto dice “Gestionar ante el Fondo del Pasivo Prestacional la transferencia a los Fondos de Cesantías y Pensiones, la deuda prestacional causada por estos conceptos hasta el 31 de diciembre de 1993 en los términos que lo determine la concurrencia a cargo de la Nación y el Departamento, del personal que se transfiera al municipio, de la Planta de Cargos de la Unidad Básica de Patios Centro, el Centro de Salud Patios Cruz y el Puesto de Salud Once de Noviembre. PARAGRAFO: El Departamento de Norte de Santander, la Secretaría de Salud de Norte de Santander, y la ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta, de conformidad con las normas que regulan la materia, y de acuerdo con las instrucciones que imparta el Ministerio de Salud, diligenciarán el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional, hasta la fecha en que sean transferidos e incorporados a la Planta de Cargos del Municipio. El municipio de los Patios, mediante Acuerdo Municipal adoptará la estructura administrativa Básica de la Dirección Local de Salud y mediante Acuerdo de Junta Directiva definirá la Planta de Personal de la ESE del Municipio en dichos actos administrativos serán incluidos

los cargos del sector salud que son transferidos por el Departamento al Municipio y a la ESE Municipal. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Convenio Interadministrativo N° 01 del 30 de marzo del 2000, celebrado entre el Departamento de Norte de Santander, El Servicio Seccional de Salud de Norte de Santander, y el Municipio de los Patios, para la asunción de la dirección y prestación de servicios de salud del primer nivel de atención, establece en la cláusula segunda, lo siguiente:

“CLAÚSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER. (...)”

6. Gestionar ante el Fondo del Pasivo Prestacional, la transferencia a los Fondos de Cesantías y Pensiones, la deuda prestacional causada por estos conceptos hasta el 31 de diciembre de 1993, en los términos que lo determine la concurrencia a cargo de la Planta de Cargos del Servicio de Salud de Norte de Santander y de las entidades adscritas al él. (...)”

PARAGRAFO SEGUNDO: EL DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER. De conformidad con las normas que regulan la materia y de acuerdo con las instrucciones que Imparta el Ministerio de Salud, diligenciará el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional del personal, hasta la fecha en que sean transferidos e incorporados a la planta de cargos del Municipio. (...)”

10.- Una vez incorporados los funcionarios a la Planta de Cargos del Municipio, éste gestionará la continuidad de la afiliación al fondo de cesantías según lo previsto por Ley en un término de treinta (30) días. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en concepto C.E. 1777 de 2006 del Consejo de Estado, se establece lo siguiente:

“” El auxilio de cesantía se concibe como un derecho del trabajador de creación legal, originado en los servicios subordinados que se prestan al empleador, que tiene como objeto básico y primordial cubrir el infortunio en que aquél se puede ver enfrentado por desocupación, al perder su empleo, sin perjuicio del pago de avances para las finalidades establecidas en el ordenamiento jurídico; desde esta perspectiva, es un ahorro que constituye una prestación social”. Su evolución puede concretarse así: 2.1.1. El régimen retroactivo de cesantías, que consiste en que esta prestación se liquida con base en el último salario devengado, a razón de un mes de sueldo por cada año de servicios, se consagra claramente en los artículos 17 de la ley 6ª de 1945 y 1º del decreto 2567 de 1946. (...) 2.1.2.- El régimen retroactivo de cesantías cesó en la rama ejecutiva del poder público del orden nacional por virtud del decreto ley 3118 de 1968 que dispuso la liquidación anual de la prestación y reconoció intereses a las mismas. A partir de la vigencia de este decreto

los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias, establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional liquidan las cesantías de sus empleados año por año, sin que se hubiere dispuesto ningún régimen de transición para quienes venían disfrutando de cesantías retroactivas. Teniendo en cuenta que el decreto 3118 de 1968 reguló exclusivamente el régimen de cesantías de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, los empleados del orden territorial mantuvieron el reconocimiento y pago retroactivo de tal prestación, conforme a las normas que lo establecieron. Con la entrada en vigor de la ley 344 (de 1996) se proscribió el pago retroactivo de cesantías en todos los órdenes del sector público, sin perjuicio de los derechos de quienes lo venían disfrutando, como quedó precisado...” (Subrayado fuera de texto)

El Código Sustantivo del Trabajo en el Capítulo VII-Auxilio de Cesantía, establece:

“ARTICULO 249. REGLA GENERAL. Todo empleador está obligado a pagar a sus trabajadores, y a las demás personas que se indican en este Capítulo, al terminar el contrato de trabajo, como auxilio de cesantía, un mes de salario por cada año de servicios y proporcionalmente por fracción de año. (...)”

ARTICULO 253. SALARIO BASE PARA LA LIQUIDACION DE LA CESANTIA. (...) 1. Para liquidar el auxilio de Cesantía se toma como base el último salario mensual devengado por el trabajador, siempre que no haya tenido variación en los tres (3) últimos meses. En el caso contrario y en el de los salarios variables, se tomará como base el promedio de lo devengado en el último año de servicios o en todo el tiempo servido si fuere menor de un año.

2. Para el tiempo de servicios anterior al treinta y uno (31) de diciembre de mil novecientos sesenta y dos (1962) se aplicarán las normas vigentes hasta esta fecha.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios deber ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Instructivo 002 de 2014, en el numeral 1.2.4.2 Beneficios a los empleados a largo plazo, establece en el literal e), lo siguiente:

“e) Medir los activos con destinación específica que posea la empresa para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonio autónomo, encargos fiduciarios, entre otros por su valor razonable. Estos activos se clasificarán como Resera Financiera actuarial relacionada con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.”

Por otro lado, la norma de Beneficios a los Empleados, contenida en el Capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, menciona:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición (...)

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...) (Subrayados fuera de texto)

La norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del mismo marco normativo, menciona

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1902- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

3268- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, es necesario precisar que:

- Las cesantías retroactivas o del régimen tradicional, es el auxilio que deberá entregar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.
- El régimen de retroactividad tiene las siguientes características: los rendimientos son abonados al empleador, la entidad es la encargada de escoger el respectivo fondo, no hay intereses abonados al afiliado, y para la liquidación de las cesantías se toma en cuenta el último salario del trabajador multiplicado por el número de años laborados.
- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990, podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad.
- Corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar.

- Previa a la entrada en vigencia de la Ley 50 de 1990, el auxilio de cesantías existía como un pasivo de la entidad que sólo se hacía efectivo al momento del retiro del trabajador.
- La ESE Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta, tuvo que haber adelantado el saneamiento en todos los aspectos de orden salarial y prestacional, hasta la fecha en que fueron transferidos e incorporados los trabajadores a la Planta de Cargos del Municipio.
- Los empleados transferidos, deben conservar el régimen salarial y prestacional de la entidad cesionaria, sin disminuir los niveles de orden salarial y prestacional de la entidad cedente.
- Cuando la entidad cesionaria no otorgue algún factor salarial o prestacional que la entidad cedente confería a los empleados transferidos, a dichos empleados se les garantizará el pago de estos factores mientras permanezcan vinculados a la entidad cesionaria.

Con fundamento en lo anterior, a continuación, se responden los cuestionamientos planteados en la consulta:

Pregunta 1. ¿El Hospital de los Patios debe reconocer como ingreso o incrementos del capital, los recursos colocados en un Fondo por concepto de cesantías retroactivas?

Un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así las cosas, los recursos depositados en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir a favor del cesionario, por entidades que concurren en el pago de las cesantías retroactivas, deberán reconocerse en el Estado de Situación Financiera de este, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento como activos.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que el hecho económico sucedió con anterioridad a la entrada en vigencia del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, la empresa en el periodo de transición, tuvo que haber seguido las instrucciones del numeral 1.2.4.2 Beneficios a los empleados a largo plazo del instructivo

002 de 2014, a fin de incorporar en el Estado de Situación Financiera de Apertura, el evento objeto de la consulta.

En efecto, en el Estado de Situación Financiera de Apertura la entidad debió incorporar tanto los recursos entregados al Fondo de Pensiones y Cesantías, como los rendimientos financieros generados por tales recursos.

Como la entidad omitió efectuar los registros indicados en los párrafos anteriores, deberá corregir las omisiones de períodos contables anteriores en el periodo actual, conforme se indica en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, sea o no material, afectando mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, o mediante un crédito, la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, con contrapartida en ambos casos en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión.

Con posterioridad, el devengo de los nuevos rendimientos debió afectar la subcuenta 480849-Ganancia en la actualización del plan de activos para beneficios a empleados a largo plazo y por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Adicionalmente, se deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, cuando se trate de ajustes que por su importancia se cataloguen como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Es preciso señalar que, una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

De otra parte, si los recursos puestos en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir, no cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad cesionaria no

deberá incorporarlos en el Estado de Situación Financiera, pero si deberá efectuar las revelaciones a las que haya lugar.

Pregunta 2. Es necesario ajustar las políticas de la entidad a fin de incluir el hecho económico de la pregunta 1.

En atención a lo dispuesto por la CGN en el numeral 2.1.1 del “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuesto como anexo de la Resolución 193 de 2016, todas las entidades públicas, incluidas las empresas sociales del estado, deben formalizar, mediante un acto administrativo emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, el conjunto de políticas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la totalidad de los hechos económicos, las cuales deben responder a la naturaleza y a la actividad de la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad cuenta con la autonomía necesaria para formular, complementar, adicionar o modificar las políticas contables vigentes, siempre que se ajusten al Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016. Para ello debe aplicar el criterio profesional, previa exploración con respecto a si están o no contemplados (y en qué forma lo están), los hechos económicos objeto de su inquietud, frente a su esencia económica.

Pregunta 3. Contrapartida de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar (mayores y menores valores girados por la Nación a las administradoras de salud, pensiones y cesantías) por concepto de aportes patronales, que han surgido en el proceso de depuración.

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, tiene lugar cuando la Nación gira directamente a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud, pero ello está ligado a su vez al siguiente derrotero:

En aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, para el reconocimiento del derecho por la prestación de servicios de salud, se debita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Por otro lado, los aportes patronales se reconocen debitando las subcuentas 510702-Cesantías, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad

social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, 251122-Aportes a fondos pensionales- empleador, y 251123-Aportes a seguridad social en salud-empleador, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad reconozca las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales, y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

Así las cosas, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual el Hospital de los Patios debe reconocer un débito en las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, 251122-Aportes a fondos pensionales-empleador, y 251123-Aportes a seguridad social en salud-empleador, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Si el valor del giro de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO N° 20192000000911 DEL 14-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo Subordinado 720 constituido por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, con predios adquiridos con recursos del Convenio 152 de 2012 por Metrovivienda (hoy ERU) y el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hábitat SDHT.

Doctora
 GEMMA EDITH LOZANO RAMIREZ
 Subgerente Gestión Corporativa
 Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005120-2 de fecha, 26 de diciembre de 2018, donde solicita a la CGN que emita concepto sobre el reconocimiento de los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo constituido por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, en desarrollo de lo acordado en el Convenio 152 de 2012 por Metrovivienda (hoy ERU) y el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hábitat SDHT.

En el texto de la consulta se citan las siguientes consideraciones:

- De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 6 del Decreto distrital 063 de 2009, la entidad administradora y otorgante del Subsidio Distrital de Vivienda es la Secretaría Distrital del Hábitat, dependencia que debe administrar y otorgar los recursos destinados para la asignación del Subsidio Distrital de Vivienda y fijará la política aplicable para tal efecto. Según se señala en el párrafo primero de ese artículo, las entidades distritales que conforman el Sector Hábitat, como ocurre con la ERU, pueden obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.
- En desarrollo de lo anterior, mediante Resolución 861 de 2011, la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT delegó en Metrovivienda (hoy ERU) “la realización del trámite de expropiación administrativa de los predios declarados de desarrollo prioritario por la

Administración Distrital, cuando haya lugar a ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 388 de 1997, y demás normas concordantes, con el fin de habilitarlos para la ejecución de proyectos de Vivienda de Interés Social y Prioritario.”

- La SDHT, mediante la ejecución presupuestal del Proyecto de Inversión 57 Gestión de Suelo, destinado para “Gestionar suelo para el desarrollo de Proyectos de Vivienda de Interés Prioritario, VIP, y Proyectos Urbanos Integrales que incluyan VIP” se suscribió el Convenio interadministrativo 152 de 2012 entre la SECRETARÍA DISTRITAL DEL HÁBITAT y METROVIVIENDA, cuyo objetivo central era adelantar acciones coordinadas orientadas al cumplimiento de la meta de construcción de 70.000 viviendas de interés prioritario, lograr un mejor desarrollo de los objetos, misiones y funciones otorgados a cada una de las instituciones involucradas.
- El objeto del convenio interadministrativo se pactó en la Cláusula Primera, acordando lo siguiente:

“OBJETO: aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de gestionar y/o urbanizar suelo para el desarrollo de proyectos dirigidos a la construcción de vivienda de interés prioritario-VIP, para población vulnerable y/o víctima del conflicto armado.

PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE. El suelo gestionado en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

PARÁGRAFO SEGUNDO. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos serán destinados a la adquisición de suelo para el desarrollo de proyectos que incluyan vivienda de interés prioritario mediante los procedimientos establecidos en el capítulo VII de la ley 388 de 1997, mediante la asociación con propietarios y/o constructores con base en lo previsto en el artículo 36 de la misma ley; a la ejecución de obras de urbanismo, incluidos sus estudios y diseños o a la estructuración de proyectos de construcción de VIP, en el marco de las disposiciones legales y de las normas distritales. El suelo urbanizado resultante de la actuación de Metrovivienda en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las normas y políticas distritales. (Subrayados y negrillas fuera de texto)

- Adicionalmente, el Parágrafo Quinto de la Cláusula Segunda, dispuso que “Los recursos de este convenio no se constituyen en aportes de capital para Metrovivienda ni afecta su patrimonio.” (Subrayado y negrilla fuera de texto)
- En la Cláusula Quinta, se acordaron las obligaciones de ambas entidades, donde se dispuso que METROVIVIENDA tendría, entre otras obligaciones, las siguientes:

“5.2. METROVIVIENDA:

5.2.1. Adelantar los trámites y gestiones necesarias para adquirir, gestionar o recibir los predios necesarios para el cumplimiento de este convenio, mediante la utilización de los instrumentos previstos en la Ley 9 de 1989, 388 de 1997, 1537 de 2012 y el Acuerdo 489 de 2012.

5.2.2. Aportar el suelo gestionado en ejecución de este convenio al desarrollo de proyectos de vivienda de interés prioritario, para que se constituya como subsidio en especie.

5.2.3. Transferir a un fideicomiso con patrimonio autónomo los terrenos que gestione con los recursos de este Convenio, y del mismo modo, adelantar dentro del marco del negocio fiduciario seleccionado y establecido la estructuración de los respectivos proyectos.

(...)

5.2.7. Presentar informes mensuales a la SDHT de seguimiento presupuestal, de gestión y de ejecución de los contratos y convenios que se desprendan del presente convenio, en los formatos establecidos por la secretaría para tal fin.

5.2.8. Suscribir los convenios y/o contratos necesarios para dar cumplimiento al objeto del presente Convenio.

(...)

5.2.14. Constituir la Fiducia para el manejo de los recursos del presente convenio.

(...)

5.2.18. Utilizar los recursos obtenidos a título de reposición en este convenio, como subsidio en especie en nuevos proyectos.

5.2.19. Las demás que se requieran para la debida ejecución del presente Convenio.”

- En desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la SDHT reconoció la entrega de los recursos del convenio 152 de 2012 (\$8.700 millones) como derechos en la cuenta “Recursos entregados en administración”; en tanto que Metrovivienda (Hoy ERU los registró como “Recursos recibidos en administración”

- Una vez Metrovivienda (hoy ERU) adquirió los predios, reconoció tal evento, mediante un débito en los inventarios y un crédito en las cuentas del efectivo. Los títulos de propiedad quedaron a nombre de esta empresa.
- Al legalizar el total de los Recursos Recibidos en Administración ante la Secretaría Distrital del Hábitat, Metrovivienda (hoy ERU) realizó los siguientes registros contables: crédito a la Cuenta de Inventarios por el valor total de los \$8.700.0 millones y un débito a la cuenta contable-Cuentas por Pagar-Recursos Recibidos en Administración cancelando así el valor total del Convenio 152.
- En tanto que la SDHT, con la legalización correspondiente y la liquidación formal del convenio 152 de 2012, registró un débito en las cuentas de gastos-Gasto Público Social, y un crédito en la cuenta donde se registraron los recursos entregados en administración.
- La Empresa Metrovivienda (hoy ERU), en cumplimiento de la Ley de Vivienda N° 1537 de 2012 y lo dispuesto en el numeral 5.2.18 del Convenio 152 de 2012, transfirió los predios que se habían adquirido con los recursos del citado convenio al Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152, a razón de 8.5 SMLV, atendiendo lo ordenado mediante la Resolución N° 037 del 12 de marzo de 2014, por valor total de \$4.178.0 millones.
- Dichos valores se registraron en la contabilidad de Metrovivienda: un débito a la cuenta contable Derechos en Fideicomiso y un crédito en la cuenta contable Cuentas por Pagar-Créditos Diferidos.
- El 21 de octubre de 2016, en desarrollo de lo ordenado por el Acuerdo distrital 643 de 2016, se llevó a cabo la fusión de Metrovivienda con la ERU. En esa el Convenio 152 de 2012 ya se había liquidado formalmente, los predios se encontraban en el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152, luego de la transferencia de la titularidad jurídica de los mismos en favor de ese patrimonio, efectuada por Metrovivienda.
- En desarrollo del proceso de fusión, la ERU mantuvo el reconocimiento de los derechos fiduciarios originados por el aporte al fideicomiso de los terrenos que, como se acordó en el marco del Convenio 152 de 2012, solo pueden utilizarse en el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720, como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las

normas y políticas distritales.

- Para complementar el registro débito anterior, la ERU acreditó la subcuenta y cuenta que corresponde a la naturaleza económica de los recursos recibidos en administración.
- Actualización del valor del Suelo: Posteriormente, en el mes de agosto de 2017, la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano-ERU, llevó a cabo una actualización del valor de los predios transferidos al Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720/Convenio 152 por valor de \$1.303.0 millones de los Predios Sosiego, Colmena y Bosa 601. Por tanto, en el citado Patrimonio Autónomo, a la fecha, el costo de los predios es el siguiente:

PREDIO	VR. INICIAL PREDIO	VALOR AJUSTE	VR. TOTAL DEL PREDIO
Usme 1	\$1.478.400.000	\$0	\$1.478.400.000
La Colmena	\$867.328.000	\$1.032.672.000	\$1.900.000.000
Sociego	\$463.232.000	\$103.316.000	\$566.548.000
Bosa 601	\$463.232.000	\$167.451.900	\$630.683.900
Usme 3	\$458.577.184	\$0	\$458.577.184
San Blas	\$448.218.822	\$0	\$448.218.822
TOTAL	\$4.178.988.006	\$1.303.439.900	\$5.482.427.906

- Que el Patrimonio Autónomo Subordinado San Blas/720, además de los terrenos entregados como aporte, también recibió recursos como aporte fiduciario de otras fuentes, así:

Cifras en pesos colombianos		
Aportes en efectivo	Año	Valor
Recursos Propios de la Empresa	2013 al 2016	4.101.250.348
Aportes Recursos Convenio 359 de 2013 SDHT		967.285.630
Aportes Recursos Convenio 407 de 2013 SDHT		8.779.913.100
Total Aportes en efectivo		13.848.449.078

Aportes en especie Convenio No, 152/2012 (Hoy 407 de 2013)	Año	Valor
Inmuebles - Recursos Convenio 152/12	2014	4.178.988.006
Actualización Inmuebles - Agosto de 2017	2017	1.303.439.900
Total Aportes en especie		5.482.427.906

TOTAL APORTES	19.330.876.984
----------------------	-----------------------

Como se observa en el cuadro anterior, los \$5.482,4 millones corresponde a los predios adquiridos con los recursos transferidos por la SDHT a la ERU, en desarrollo del convenio 152 de 2013.

- Por último, se informa que a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU, por tratarse de una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público, hace parte del grupo de entidades que debe atender el Marco normativo emitido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y las que la hayan adicionado o modificado. En tanto que la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT es una unidad contable que atiende el Marco normativo dispuesto por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 para Entidades de Gobierno”

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

El Artículo 6° del Decreto distrital 063 de 2009, dispone lo siguiente:

“Artículo 6°. Entidad administradora y otorgante del Subsidio Distrital de Vivienda. -La Secretaría Distrital del Hábitat administrará y otorgará los recursos destinados para la asignación del Subsidio Distrital de Vivienda y fijará la política aplicable para tal efecto.

Parágrafo: Las entidades distritales que confirman el Sector Hábitat podrán obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.

Parágrafo: Con el fin de garantizar a los hogares beneficiarios del Subsidio Distrital de Vivienda la obtención de una vivienda nueva, la Secretaría Distrital del Hábitat definirá en el reglamento operativo los mecanismos de desembolso y giro de los recursos, los cuales podrán ser en efectivo o en especie, según sea el caso.” (Subrayados fuera de texto)

Lo anterior significa que la Secretaría Distrital de Hábitat, como entidad distrital responsable de desarrollar la política de vivienda del Distrito Capital, es quien tiene la competencia para administrar y otorgar los recursos destinados para la asignación del “Subsidio Distrital de Vivienda” y para fijar la política aplicable para tal efecto.

Como consecuencia, a METROVIVIENDA (hoy ERU), como parte de las entidades distritales que conforman el Sector Hábitat en el Distrito Capital, solo ha tenido competencia para obrar en calidad de operadoras del Subsidio de Vivienda cuando la Secretaría Distrital del Hábitat delegue en ellas esta función.

La Resolución 861 de 2011, emitida por la SDHT, "Por medio de la cual se delegan funciones derivadas de la Declaratoria de Desarrollo Prioritario y se dictan otras disposiciones", dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º.- Delegar en la Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital-Metrovivienda la realización del trámite de expropiación administrativa de los predios Declarados de Desarrollo Prioritario por la Administración Distrital, cuando haya lugar a ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 388 de 1997, y demás normas concordantes, con el fin de habilitarlos para la ejecución de proyectos de Vivienda de Interés Social y Prioritario.” (subrayado fuera de texto)

En los párrafos primero y segundo de la cláusula Primera del Convenio interadministrativo 152 de 2012, suscrito entre la Secretaría Distrital de Hábitat y METROVIVIENDA (hoy ERU), se acordó lo siguiente:

“PARÁGRAFO PRIMERO: ALCANCE. El suelo gestionado en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

PARÁGRAFO SEGUNDO. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos serán destinados a la adquisición de suelo para el desarrollo de proyectos que incluyan vivienda de interés prioritario mediante los procedimientos establecidos en el capítulo VII de la ley 388 de 1997, mediante la asociación con propietarios y/o constructores con base en lo previsto en el artículo 36 de la misma ley; a la ejecución de obras de urbanismo, incluidos sus estudios y diseños o a la estructuración de proyectos de construcción de VIP, en el marco de las disposiciones legales y de las normas distritales. **El suelo urbanizado resultante de la actuación de Metrovivienda en desarrollo del presente convenio será utilizado como subsidio distrital en especie, de manera complementaria con los subsidios familiares de vivienda otorgados por el gobierno nacional y distribuidos, en lo que respecta a los beneficiarios, de conformidad con las prioridades establecidas en las normas nacionales y en las normas y políticas distritales.** (Subrayados y negrillas fuera de texto)

En la Cláusula Quinta, se acordaron las obligaciones de ambas entidades, donde se dispuso que METROVIVIENDA tendría, entre otras obligaciones, las siguientes:

“5.2. METROVIVIENDA:

5.2.1. Adelantar los trámites y gestiones necesarias para adquirir, gestionar o recibir los predios necesarios para el cumplimiento de este convenio, mediante la utilización de los instrumentos previstos en la Ley 9 de 1989, 388 de 1997, 1537 de 2012 y el Acuerdo 489 de 2012.

5.2.2. Aportar el suelo gestionado en ejecución de este convenio al desarrollo de proyectos de vivienda de interés prioritario, para que se constituya como subsidio en especie.

5.2.3. Transferir a un fideicomiso con patrimonio autónomo los terrenos que gestione con los recursos de este Convenio, y del mismo modo, adelantar dentro del marco del negocio fiduciario seleccionado y establecido la estructuración de los respectivos proyectos.

(...)

5.2.7. Presentar informes mensuales a la SDHT de seguimiento presupuestal, de gestión y de ejecución de los contratos y convenios que se desprendan del presente convenio, en los formatos establecidos por la secretaría para tal fin.

5.2.8. Suscribir los convenios y/o contratos necesarios para dar cumplimiento al objeto del presente Convenio.

(...)

5.2.14. Constituir la Fiducia para el manejo de los recursos del presente convenio.

(...)

5.2.18. Utilizar los recursos obtenidos a título de reposición en este convenio, como subsidio en especie en nuevos proyectos.

5.2.19. Las demás que se requieran para la debida ejecución del presente Convenio.”
(Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de “esencia sobre la forma”, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

(Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco Conceptual, en el numeral 6.1.1. define los activos, señalando lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia de que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante.

El Catálogo General de Cuentas que deben utilizar las Entidades de Gobierno describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, lo mismo que su dinámica, así

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los recursos restituidos.

Adicionalmente, respecto del reconocimiento de los derechos en el Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., la SDHT debe seguir un esquema de registro similar al que señala la CGN en el numeral 1.2.5 de la Resolución CGN 386 de 2018, donde se dispone lo siguiente:

“Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente. La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.”

Por otra parte, la CGN, mediante concepto N° 20152000018881 de fecha 21 de abril de 2015, dirigido al doctor Nicolas Corso Salamanca, Gerente General de Metrovivienda, precisó lo siguiente:

“Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados. Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la Resolución 107 de 2017 "Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018" establece que:

“2.2 Depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017

Las entidades territoriales tendrán en cuenta los siguientes tratamientos contables para el registro de la depuración contable que se lleve a cabo durante el 2018 y que corresponda a bienes, derechos u obligaciones que afectaron la información financiera del 2017 y que ocasionan que la realidad financiera, económica, social y ambiental no se refleje conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

a) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que incorporar bienes, derechos u obligaciones, ello se hará teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015. Para tal efecto, dichas incorporaciones se registrarán en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación, afectando:

1) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición) por el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007; y

2) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por la diferencia que exista entre i) el valor del bien, derecho u obligación conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, y ii) el valor que el bien, derecho u obligación tendría a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

No obstante, cuando sea impracticable determinar qué parte del valor de los bienes, derechos u obligaciones incorporados corresponde a un error de periodos anteriores a la fecha de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y qué parte corresponde a impactos por la transición al nuevo marco de regulación, la incorporación se registrará en la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Se considera que este requisito es impracticable cuando su aplicación genere un costo que exceda los beneficios de obtener la información.

b) Si como parte del proceso de depuración contable la entidad territorial tiene que dar de baja bienes, derechos u obligaciones, estos se retirarán, por su valor en libros,

disminuyendo la subcuenta que identifique el bien, derecho u obligación y demás conceptos asociados, y afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 en relación con la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición.

c) Adicionalmente, la entidad territorial registrará el valor de los bienes o derechos incorporados, así como el valor de las obligaciones que se retiren, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y un crédito en la subcuenta 891571-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Por su parte, se registrará el valor de los bienes o derechos que se retiren, así como el valor de las obligaciones que se incorporen, con un débito en la subcuenta 991530-Saneamiento contable artículo 355-Ley 1819 de 2016 de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016.

Los anteriores registros se efectuarán por el valor en el que se haya afectado el capital fiscal, producto de la incorporación y retiro de bienes, derechos y obligaciones. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, en lo relacionado con la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco conceptual define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Los bienes y servicios generados por activos que no poseen un potencial futuro de beneficios económicos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las Entidades de Gobierno, entidades que los utilizan para distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado.

Al respecto, se deberá tener en cuenta que cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, se considera que ese activo no posee un potencial futuro de beneficios económicos, es decir, que no es un activo generador de efectivo.

De conformidad con el contexto aportado, se entiende que la SDHT es la entidad que ejerce el control sobre los bienes adquiridos por METROVIVIENDA (hoy ERU), por cuanto es la entidad que impone las condiciones para la utilización de esos terrenos cuando le ordena a la entidad gestora que el suelo gestionado en desarrollo del convenio debía utilizarse como subsidio en especie para el desarrollo de los Proyectos de VIP promovidos por la Administración Distrital, entendido el subsidio en especie como el porcentaje del costo de la vivienda que haya sido financiado con aportes distritales representado en suelo o en inversiones en urbanismo.

Con fundamento en lo anterior, los registros contables a cargo de las entidades relacionadas con la ejecución del Convenio 152 de 2012 y la constitución del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., son los siguientes:

1. Registros contables a cargo de la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT

Respecto del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A., a la SDHT le corresponde reconocer únicamente los derechos de beneficios fiduciarios que se relacionen con el aporte de los predios adquiridos por la ERU con los recursos del convenio 152 de 2012. Para tal efecto, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establece el Instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición).

Para determinar el registro crédito requerido en el párrafo anterior, se debe tener en cuenta que, como se informa en la consulta, la SDHT registró erogaciones por concepto de gasto público social en el momento en que METROVIVIENDA (hoy ERU) adquirió los terrenos aportados por esa empresa en el citado patrimonio autónomo, le corresponde corregir ese error contable de conformidad con lo dispuesto por la CGN en la Resolución 107 de 2017.

Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados. Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Registros contables a cargo de la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano ERU

Por su parte, la ERU como entidad fideicomitente deberá retirar de su situación financiera cualquier activo o pasivo relacionado con la constitución del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720-Fiduciaria Colpatria S.A. el que ostenta los derechos jurídicos sobre el mismo. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO N° 20192000007261 DEL 04-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Concurrencia en el pago de pensiones del sector salud.

Doctor
 JHON JAIME CORREA SEPÚLVEDA
 Representante Legal
 ESE Hospital San Juan de Dios Titiribí
 Titiribí, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000195-2, del 24 de enero de 2019, en la cual consulta cómo debe registrarse el convenio de concurrencia celebrado entre la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín para el pago de las cesantías y el pasivo pensional del Hospital San Juan de Dios del municipio de Titiribí, Antioquia.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 242 de la Ley 100 de 1993 indica: “El fondo del pasivo prestacional para el sector salud, de que trata la Ley 60 de 1993, cubrirá las cesantías netas acumuladas y el pasivo laboral por pensiones de jubilación causado a 31 de diciembre de 1993.

El costo adicional generado por concepto de la retroactividad de cesantía del sector salud que a la vigencia de esta Ley tienen derecho a ello, conforme al artículo 33 de la Ley 60 de 1993, y para los fines previstos en ésta, será asumido por el Fondo del Pasivo Prestacional y las entidades territoriales, en los plazos y términos de concurrencia que establece la misma Ley.

A partir de la vigencia de la presente Ley no podrá reconocerse ni pactarse para los nuevos servidores del sector salud, retroactividad en el régimen de cesantía a ellos aplicable.

En el caso de que las instituciones a que se refiere el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y para los efectos allí previstos, estén reconociendo por un régimen especial un sistema pensional distinto del exigido por la entidad de previsión social a la cual se afilien o se encuentren afiliados los trabajadores correspondientes, la pensión será garantizada por el Fondo del Pasivo Prestacional y las entidades territoriales, hasta el momento en que el trabajador reúna los requisitos exigidos por la entidad de previsión y los diferenciales de pensión serán compartidos y asumidos por el Fondo, las entidades territoriales y la mencionada entidad previsional, en la proporción que a cada cual le corresponda.

Las entidades del sector salud deberán seguir presupuestando y pagando las cesantías y pensiones a que están obligadas hasta tanto no se realice el corte de cuentas con el fondo prestacional y se establezcan para cada caso la concurrencia a que están obligadas las entidades territoriales en los términos previstos en la Ley 60 de 1993.

PARAGRAFO. Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, entiéndase por cesantías netas, las cesantías acumuladas menos las pagadas a 31 de diciembre de 1993”. (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001 disponen:

“Artículo 61. Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, así:

61.1. Al encargo Fiduciario o Patrimonio Autónomo constituido por la entidad territorial para el pago de las mesadas y bonos pensionales de las Instituciones de Salud, de conformidad con el Decreto 1296 de 1994.

61.2. A las entidades administradoras de pensiones o cesantías a las cuales se encuentren afiliados los servidores públicos.

61.3. A los fondos de que trata el artículo 23 del Decreto-ley 1299 de 1994 o a los fideicomisos a que se refiere el artículo 19, numeral 3 del mismo Decreto.” (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 62. Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del

Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscribe el convenio de concurrencia”.

“Artículo 63. Administración. Los recursos existentes en el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud serán trasladados al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que con cargo a dichos recursos, se efectúen los pagos correspondientes. Así mismo, los demás recursos que por ley se encontraban destinados al Fondo, serán entregados al Ministerio de Hacienda para financiar el pago de los pasivos prestacionales de los servidores del sector salud”.

De igual forma, el artículo 2º del Decreto 700 de 2013, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la Ley 715 de 2001, establece: “**Determinación de las concurrencias.** Para determinar la responsabilidad que asumirán la Nación y las entidades territoriales para el pago de la concurrencia frente al pasivo prestacional de las instituciones de salud beneficiarias, se procederá así:

- a) La Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, asumirá el pago de la concurrencia, en una suma equivalente a la proporción de la participación del situado fiscal en la financiación de las instituciones de salud, en los cinco (5) años anteriores al 1º de enero de 1994.
- b) Los Departamentos, los Municipios y los Distritos en donde esté localizada la institución de salud, deberán concurrir en una proporción equivalente al porcentaje en que participan las rentas de destinación especial para salud incluyendo las cedidas, en la financiación de las instituciones de salud en los cinco años anteriores al 1º de enero de 1994.
- c) El porcentaje restante, esto es, el derivado de los recursos propios de cada entidad hospitalaria, será asumido por la Nación y las entidades territoriales, a prorrata de la participación de cada entidad en la concurrencia”.

De otra parte, el contrato de concurrencia N° 001 de 2016, suscrito entre la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento de Antioquia y el Municipio de

Titiribí-Antioquia en la consideración 10) señala: “Que según el cruce de cuentas efectuado conforme el artículo 242 de la Ley 100 de 1993, la institución hospitalaria efectuó pagos así: i) Por concepto de Cesantías a los beneficiarios entre los años 1994 y 2011 la suma de (...). ii) Por concepto de Reserva Pensional de Activos la suma de (...). iii) Por concepto de Reserva Pensional de Jubilados la suma de (...)”. (Subrayado fuera de texto)

La consideración 11) del mismo contrato indica que: “Los valores pagados por la institución hospitalaria por concepto de cesantías y pensiones le serán devueltos con los recursos de la concurrencia que les corresponda a las entidades concurrentes; en cuanto a los valores pagados por la (Dirección Seccional de Salud -hoy Secretaria Seccional de salud y Protección Social) se abonarán al valor de la concurrencia que le corresponda al DEPARTAMENTO conforme se disponga en la cláusula quinta del presente contrato”. (Subrayado fuera de texto)

La cláusula primera del contrato de concurrencia estipula: “El presente contrato tiene por objeto establecer el valor, los términos y mecanismos de pago de la concurrencia a cargo de la NACIÓN, el DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA y el MUNICIPIO DE TITIRIBÍ (ANTIOQUIA) en la financiación del pasivo prestacional por concepto de cesantías y pensiones (reserva pensional de activos y jubilados) causado a 31 de diciembre de 1993, a favor de los Jubilados y trabajadores de la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia) activos a dicha fecha, reconocidos como beneficiarios mediante Resolución N° 2784 de 2016, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los porcentajes establecidos en ésta”.

En relación con la forma de pago, la cláusula quinta del contrato de concurrencia establece que los giros a que se obligan las partes concurrentes se efectuarán así:

“A) La NACIÓN girará a la Cuenta Corriente (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí, el total de su concurrencia por concepto de cesantías, es decir, la suma de (...). La concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...), se girará así: la suma de (...) a nombre (...) del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia). El valor restante de esta Reserva, es decir la suma de (...) deberá ser girada a la Cuenta Corriente (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí. La concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) se girará así: La suma de (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquia). El valor restante de esta

Reserva, es decir la suma de (...) deberá ser girada (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí según el cruce de cuentas efectuado, de que tratan los considerandos 10 y 11 del presente contrato”.

“B) La concurrencia a cargo del DEPARTAMENTO por concepto de Cesantías, es decir, la suma de (...) deberá ser girada así: i. La suma de (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí por los pagos realizados entre los años 1994 y 2011 a los beneficiarios reconocidos. El valor restante, es decir, la suma de (...) deberá ser girada a los fondos de cesantías a los cuales se encuentren afiliados los trabajadores de la institución hospitalaria a los cuales no les hayan reconocido las cesantías, previa validación con la E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Titiribí (Antioquia). El total de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) se girará (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía), con recursos que tiene el Departamento de Antioquia en el Sector Salud del FONPET a 31 de diciembre de 2015, por concepto de Sistema General de Participaciones. Del Total de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...) se descontarán (...), por los pagos que realizó la Dirección Seccional de Salud de Antioquia a los beneficiarios entre los años 1994 y 2016, el valor restante de esta Reserva, es decir la suma de (...) se girará a (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía), con recursos que tiene el Departamento de Antioquia en el Sector Salud del FONPET a 31 de diciembre de 2015, por concepto de Sistema General de Participaciones”. (Subrayado fuera de texto)

“C) La concurrencia a cargo del MUNICIPIO por concepto de cesantías, es decir, la suma de (...) se girará (...) a nombre de la Empresa Social del Estado Hospital San Juan de Dios de Titiribí, por los pagos realizados por la institución hospitalaria a los beneficiarios reconocidos entre 1994 y 2011. La totalidad de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Jubilados, es decir, la suma de (...) y la totalidad de la concurrencia por concepto de Reserva Pensional de Activos, es decir, la suma de (...) se girarán (...) a nombre de P.A. CONSORCIO SSSA 2013, del patrimonio autónomo constituido por el DEPARTAMENTO para la administración de los recursos de la concurrencia, a la subcuenta correspondiente a la E.S.E. Hospital San Juan de Dios del Municipio de Titiribí (Antioquía)”.

Respecto a la vigencia del contrato de concurrencia, la cláusula sexta establece que “El presente contrato tendrá vigencia a partir de su perfeccionamiento hasta la realización de los pagos previstos”.

En cuanto a la extinción de las obligaciones, la cláusula séptima del contrato de concurrencia estipula que “Una vez efectuados los pagos por las entidades concurrentes se entenderá extinguida cualquier obligación por concepto de cesantías, reserva pensional de jubilados y reserva de activos”.

En relación con las características cualitativas de la información financiera, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece que “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos (...)”. Por su parte, el numeral 4.1.2 señala que “Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error”.

De otra parte, el numeral 6.1.1 del citado Marco conceptual señala que: “Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad”.

Por su parte, el numeral 6.1.2 del citado Marco conceptual establece que “Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (...)”

En relación con el reconocimiento, medición y presentación de los beneficios posemplo, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, particularmente en lo relacionado con los beneficios a los empleados a largo plazo y los beneficios posemplo, establece lo siguiente:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posemplo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con

vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante

el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

La empresa determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

5.2.3. Presentación

El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable”.

“5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

20. las pensiones a cargo de la empresa; y
21. otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa, en su calidad de empleadora, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2 Medición

Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

5.4.3 Presentación

El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, con el fin de orientar la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, particularmente lo relacionado con los beneficios a los empleados, el numeral 1.2.4.2 del Instructivo 002 de 2014, estipula:

“Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Si la cantidad ya pagada supera al valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo.

Si en la fecha de transición existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente”.

A su vez, el numeral 1.2.4.4 del citado instructivo señala:

“(…) Cuando la entidad, en su calidad de empleadora, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio. (…)

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente (…)

De otra parte, el numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La empresa corregirá los errores materiales de periodos anteriores de manera retroactiva reexpresando la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, el cual podría ser el inicio del propio periodo corriente, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca.

Cuando por la corrección de un error, sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente, la empresa corregirá el error de forma prospectiva.

Los errores de periodos anteriores que sean inmateriales se corregirán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva.

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

Cuando la empresa efectúe una corrección de errores revelará a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado (si es posible); c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En el contexto del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y, atendiendo las características cualitativas de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, como entidad empleadora, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo por beneficios posempleo y del pasivo a largo plazo por cesantías

retroactivas, con independencia de que la Nación, el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín deban concurrir en el financiamiento de los mismos.

Ahora bien, si la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, en aplicación del Instructivo 002 de 2014, omitió el reconocimiento de dichos pasivos a 1° de enero de 2016 (fecha en la que las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud debieron preparar el estado de situación financiera de apertura, de acuerdo con la Resolución 663 de 2015), la incorporación del pasivo pensional y del pasivo a largo plazo debe atender lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. En este caso, la incorporación tanto del pasivo pensional como de las cesantías retroactivas afectará la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. A partir de esta incorporación, se aplicará la Norma de beneficios a empleados del referido Marco normativo.

Adicionalmente, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes en la fecha de preparación del estado de situación financiera de apertura, la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí debió reconocer como plan de activos para beneficios posempleo un derecho por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de pensiones y como plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo un derecho por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de cesantías. No obstante, en caso de haber omitido el reconocimiento de dichos activos, el tratamiento contable de los pagos efectuados por las entidades concurrentes a la ESE Hospital San Juan de Dios de Titiribí, en cumplimiento del convenio, se registrarán atendiendo lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, de la siguiente manera:

Los valores girados a la cuenta corriente de la institución hospitalaria por la devolución de los valores que esta haya pagado por concepto de cesantías entre los años 1994 y 2011 a los beneficiarios reconocidos y de reserva pensional de activos y jubilados se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los valores que se giren a los fondos de cesantías a los cuales se encuentren afiliados los trabajadores de la institución hospitalaria a los cuales no les hayan reconocido las cesantías, previa validación con la E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Titiribí (Antioquia), se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los valores girados a nombre del patrimonio autónomo constituido por el Departamento para la administración de los recursos de la concurrencia, por concepto de reserva pensional de activos y reserva pensional de jubilados se registrarán debitando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los derechos por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de pensiones y los derechos por cobrar por concepto de concurrencia para el pago de cesantías, que no hayan sido incorporados previamente en la contabilidad y que no hayan sido extinguidos con la suscripción del contrato de concurrencia, se registrarán debitando la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y la subcuenta 190207-Otros activos de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, respectivamente, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. A partir de esta incorporación, se aplicará la Norma de beneficios a empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO N° 20192000010741 DEL 19-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Activo.
	SUBTEMAS	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

Señor

JEANS CARLOS OLIVARES GONZALEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000818-2, del 27 de febrero de 2019, en la cual solicita aclaración del término de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuanto si un bien inmueble de una entidad pública puede incluirse en los activos de esta, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad, de igual manera a cuál entidad le correspondería tener ese bien inmueble en su listado de activos y sobre qué entidad recae todo lo pertinente como sujeto pasivo, ya que le está sacando un provecho y usufructo al bien inmueble.

CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Adicionalmente, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, así:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa. (...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Además, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, así:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede

ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conservé la titularidad jurídica del mismo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

CONCLUSIONES

El objetivo de la información financiera de una entidad contable pública busca que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para dar cumplimiento a esto, las entidades y empresas deben atender, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma. Este principio contable establece que las transacciones y los hechos económicos deberán ser reconocidos de acuerdo con su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a estos.

Como consecuencia de lo anterior, los marcos normativos establecen los criterios esenciales que las entidades contables públicas deben tener en cuenta al momento de reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.

Para el caso de los activos, al momento de la incorporación o reconocimiento de un bien o recurso dentro de la información financiera, la entidad o empresa deberá tener en cuenta que se cumpla el total de los siguientes criterios:

- d) Existencia de control por parte de la entidad o empresa sobre el bien o recurso,
- e) Que sea resultado de un evento pasado, y
- f) Que se espere un potencial de servicio, para el caso de las Entidades de Gobierno, o un beneficio económico futuro.

Para determinar la existencia de control sobre un activo es necesario evaluar la capacidad de la entidad o empresa para usar el bien o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Aunque lo anterior es concomitante con la titularidad jurídica del bien, esta última no es esencial para determinar que la entidad contable pública tenga el control.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Con frecuencia entre las entidades contables públicas se realizan diferentes transacciones que involucran el traslado de bienes inmuebles entre ellas, donde quien obtiene el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes del bien muchas veces no es la entidad que tiene la titularidad jurídica, por ende a través de la doctrina contable pública, la CGN ha indicado que ante estas situaciones, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Fruto del análisis, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.

b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

c. Una entidad traslada la titularidad jurídica del bien a otra. La entidad que entrega da de baja el bien de su situación financiera y la entidad que recibe incorpora el activo dentro de información.

No obstante, existen diferentes contratos o convenios que las entidades pueden firmar que respaldan la transacción de entrega del bien, sobre el cual se deberá realizar un análisis exhaustivo para rescatar la esencia económica, y entonces podrán existir diferentes escenarios a los expuestos anteriormente, por ende, cada entidad deberá efectuar los registros contables pertinentes que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan del contrato o convenio.

En este orden de ideas, es imperativo indicar que este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto las entidades deberán evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en los Marcos Normativos, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública, por el contrario si el bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá retirarse de la información contable, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

CONCEPTO No. 20192000024481 DEL 11-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de efectivo entregado en administración.

Doctora
LINA MARÍA HENAO CORREA
Contadora
Empresa de Desarrollo Sostenible del Oriente
Rionegro, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001781-2, del día 03 de mayo de 2019, en la cual solicita claridad sobre el registro contable del efectivo recibido en administración, teniendo en cuenta:

“El procedimiento de Recursos entregados en administración en el último párrafo del numeral 2.1 indica:

“Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (subrayado fuera de texto)

Anteriormente se presentaba para el control del efectivo recibido en administración la subcuenta 930801, pero al desaparecer esta cuenta del Catálogo General de Cuentas, se deja abierta la incógnita de ¿a qué cuenta se debe de realizar la reclasificación? Es decir, si el recurso es consignado en una entidad bancaria para ser administrado y no es una fiducia, no es un encargo fiduciario, no es una inversión, etc.; solo es un recurso entregado en administración con control en una cuenta especial, para una destinación específica, no cabría dentro de la clasificación anteriormente mencionada.

Es debido a esto que se eleva la consulta para solicitar claridad en este caso particular; ya que el procedimiento es claro, pero solo habla de la cuenta de orden 9308.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados. (...)

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 079 de 2019 de la CGN, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, señala:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la empresa.

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la empresa debitará la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que estos se inviertan temporalmente.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y a lo señalado en el numeral 2 del procedimiento contable de la Resolución 079 de 2019 de la CGN para el registro de los recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, cuando una empresa entrega efectivo para ser administrado por un tercero distinto de una sociedad fiduciaria, la empresa registrará el valor entregado debitando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o subcuenta y cuenta relacionadas al origen de los recursos entregados.

En la medida en que se cumplan los objetivos por los cuales entregó el dinero, la empresa reconocerá un débito por el activo, gasto incurrido o la obligación pagada, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a la empresa que va a efectuar la administración de los recursos, en el momento en que los recibe los reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. De igual forma, en la medida en que se cumplan los objetivos para los cuales se habían destinado los recursos recibidos, la empresa debitará la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si como resultado del uso de los recursos se crean activos para que sean administrados por la empresa que venía efectuando dicho proceso con el efectivo, la empresa administradora deberá reconocer estos activos debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

De esta manera, el control por excelencia lo podrá llevar la entidad que administra los recursos líquidos, desde la cuenta 1110, razón por la cual resultaría redundante pretender efectuar tal control a nivel de las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20192000036851 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo.

Doctora
KAREN AMPARO LOSADA LÓPEZ
Abogada Contratista
Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad
Florencia-Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002650-2 del 24 de julio de 2019, mediante la cual señala que de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015, la Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad-UPEP es clasificada como entidad de gobierno; su objeto es el arrendamiento de locales comerciales, en los que cobra un canon de arrendamiento que se encuentra por debajo de los valores comerciales, razón por la cual consulta si bajo esta situación la entidad debe clasificar dichos arrendamientos como financieros.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 13.1. de la norma de Arrendamientos, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala los siguientes elementos para la clasificación de un arrendamiento como financiero o como operativo:

“13.1. Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean

entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 11.1 Reconocimiento, de la norma Propiedades de inversión, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, menciona:

“11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se

reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a responder su consulta, es pertinente aclarar que de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, la UPEP está clasificada como una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, por lo cual debe aplicar el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, y no la Resolución N° 533 de 2015.

Con base en lo señalado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad no sea transferida; por otro lado, un arrendamiento se clasifica como operativo cuando no se transfieran los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del activo; por lo cual, la entidad deberá analizar los elementos y condiciones que componen el contrato de arrendamiento con el fin de determinar de forma acertada la clasificación de este bajo la normativa contable pública.

Con el propósito de realizar tal análisis, la entidad deberá revisar si con el contrato de arrendamiento se cumplen algunos de los indicios de arrendamiento financiero que se mencionan en el párrafo 5, del numeral 13.1. Clasificación, de la norma de Arrendamientos, mencionados también en las consideraciones de este concepto, además de revisar otras particularidades del contrato que coadyuven a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Así pues, el hecho de que el canon de arrendamiento esté por debajo del valor comercial, no es un elemento suficiente para clasificar un arrendamiento como financiero, por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis integral de los contratos de arrendamiento a la luz de la norma tal como se señaló en los párrafos anteriores, con el propósito de determinar bajo qué tipo de arrendamiento se encuentra cada uno de los contratos.

En caso de que la UPEP llegase a determinar que no existen elementos suficientes que indiquen que hay transferencia de riesgos y ventajas sustanciales del activo al arrendatario, entonces deberá clasificar el arrendamiento como operativo, y reconocer el inmueble como una propiedad de inversión que se medirá de acuerdo con dicha norma.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000011521 del 27-03-2019
20192000013071 del 08-04-2019
20192000013751 del 11-04-2019
20192000027981 del 04-07-2019

2.12 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**CONCEPTO No. 20192000053441 DEL 19-09-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Operaciones de banca central e instituciones financieras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

Doctora
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA
Coordinadora de Contabilidad
Universidad de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003066-2, del día 29 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“A. Antecedentes

La Universidad de Antioquia, tiene en sus inversiones varios títulos de Depósito a Término (CDT) con el Instituto para el Desarrollo de Antioquia — IDEA, y en las Operaciones Recíprocas hasta el año 2018, la Universidad lo manejaba en la subcuenta 122302 Certificados de Depósito a Término (CDT), por su parte el IDEA lo manejaba en su correspondiente correlativa, subcuenta 211003 Certificados de depósito a término (CDT), incluidas en el archivo de reglas de eliminación para el reporte de operaciones recíprocas.

B. Consideraciones

Para realizar la presente consulta se tuvieron en cuenta las siguientes normas:

- Catálogo General de Cuentas y Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, el cual determino Instrucciones relacionadas con la cuenta contable, en este caso informa sobre las inversiones de Administración de Liquidez a Costo Amortizado en la cuenta 1223, los cuales describe como el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del Instrumento, igualmente describe su dinámica detallando los registros débito y crédito.
- Reglas de Eliminación que se encuentran publicadas en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co/Productos/Reglas de Eliminación>.

Las Reglas de Eliminación se tiene en cuenta para la generación del reporte de las Operaciones Recíprocas y se realiza el análisis y conciliaciones con las entidades Contables Publicas.

- Portafolio de Servicios del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

"El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- es un Instituto de Fomento y Desarrollo (INFI) que tiene, desde 1964, la experiencia comprobada en el desarrollo de actividades financieras de fomento y desarrollo.

Con el fin de satisfacer sus necesidades y brindar beneficios para nuestros clientes, el IDEA, a través de su Dirección de Tesorería, cuenta con una serie de productos de tesorería que pone a su disposición los cuales relacionamos a continuación:

- Depósito a la vista:

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

- Depósito a término:

Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario (Entidad o Municipio)"

La Universidad negocio con el IDEA el producto de Depósito a término.

C. Consulta

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) con código 140105000, en su contabilidad manejaba los CDT en la cuenta 211003 Certificados de Depósito a término, hasta diciembre del año 2018, pero según concepto expedido por la Contaduría General de la Nación, cambiaron el procedimiento para imputación contable de los CDT, de la subcuenta 211003 Certificados de depósito a término (CDT), a la subcuenta 211005 Depósitos de ahorro.

La Universidad de Antioquia reconoce dichos recursos (CDT), como inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, ya que estos corresponden a Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario - Universidad de Antioquia y en consecuencia estos títulos no cumplen con las características de fondos disponibles, tiene un pacto de permanencia y no están disponibles sino hasta el término establecido, para ser reclasificados a Depósitos de ahorro en la cuenta 1110, por parte de la Universidad, siendo consistente con el cambio del IDEA, para tener cuentas correlativas, según las Reglas de Eliminación.

Por lo anterior, solicitamos su concepto, que nos brinde claridad, a ambas entidades en cuanto al manejo y registro de dichas transacciones, si efectivamente estos recursos corresponden a cuentas de ahorros o a inversiones.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.07, describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO así:

“1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COTO AMORTIZADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que la entidad tiene la intención y capacidad de conservarlos hasta su vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. (...)”

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en su versión 2015.06, describe la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, así:

“2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades.”

Ahora bien, la segunda regla de eliminación dispuesta por la Contaduría General de la Nación, establece:

2	Certificados de depósito a término (CDT)	Cuentas Fuente		Cuentas Destino	
		Código	Descripción	Código	Descripción
		1.1.33.01	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO DE AHORRO A TÉRMINO	2.1.10.03	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)
		1.2.11.40	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)	2.1.10.08	CERTIFICADOS DE AHORRO DE VALOR CONSTANTE
		1.2.21.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.22.09	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.23.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Las inversiones que tiene la Entidad en títulos de deuda, CDT, se clasificarán como inversiones de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención que tenga la Entidad en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor.

Si la Entidad tiene la intención y capacidad de conservar el título hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento, la inversión se clasificará en la categoría de costo amortizado.

En ese sentido, la Universidad de Antioquia registrará la inversión en la subcuenta 122302- Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en tanto que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), las reconocerá en la subcuenta 211003- Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, los saldos de la subcuenta 122302- Certificados de depósito a término (CDT) reportada por la Universidad, tendrá su correlativa recíproca, reportada por IDEA en la subcuenta 211003- Certificados de depósito a término (CDT), subcuentas contempladas en la regla de eliminación transcrita en las consideraciones, caso en el cual no deberán generarse saldos por conciliar derivados del registro contable.

Es pertinente precisar que mediante este pronunciamiento no se modifica concepto alguno, puesto que revisada la doctrina contable expedida por esta Subcontaduría no se ha expedido ningún concepto indicando el registro de los CDT's en la subcuenta 211005 Depósito de ahorro.

2.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20192300027721 DEL 18-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de arrendamiento.

Doctor
 LUIS ALFREDO ORTEGA MORENO
 Gerente
 Instituto Financiero del Huila-INFIHUILA
 Neiva, Huila.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002333-2, del día 20 de junio de 2019, en el cual solicita el tratamiento contable y presupuestal para el manejo de un leasing que presenta las siguientes condiciones:

- “- El valor del contrato Leasing Corresponde \$1.762 millones
- 36 cánones de arredramiento mensual \$ 48,9 millones
- La duración del contrato es muy cercana a la vida útil del activo.
- El propietario legal de bien (arrendador) le cede sustancialmente a la entidad (arrendatario) todos los riesgos y ventajas inherentes a cambio del pago del canon de arrendamiento.
- El valor razonable del activo y el valor pagado a través de los cánones pactados es muy cercano a valor del bien.
- No existe la posibilidad de que el arrendatario pueda ejercer la opción de compra en condiciones ventajosas, ya que contempla al valor del mercado.
- La probabilidad que tiene el arrendador de renovar el contrato en condiciones mejores a las del mercado es baja.

Conforme a las anteriores condiciones establecidas en el contrato, solicito su valiosa colaboración con el fin orientar la posible determinación del leasing a que corresponde debido a la dicotomía que existe si es operativo o financiero.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

13.1. Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean

entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

4. La empresa clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

7. La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

8. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la empresa evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

13.2. Arrendamientos financieros

13.2.1. Contabilización para el arrendador

13.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según

corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.2.2.2. Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor razonable del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor razonable no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor razonable del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

25. Para el cálculo del valor presente, el arrendatario empleará como factor de descuento, la tasa implícita del acuerdo y si esta no puede determinarse, empleará la tasa de interés incremental. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) la suma del valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este y b) la suma del valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador, siempre que este no sea productor o distribuidor del activo arrendado.

26. Por su parte, la tasa incremental es aquella en que incurriría el arrendatario si pidiera prestados los fondos necesarios para comprar el activo en un plazo y con garantías similares a las estipuladas en el contrato de arrendamiento.

27. Si el arrendatario no puede determinar el valor razonable del activo, comparará el costo de reposición con el valor presente de los pagos a realizar al arrendador. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario, son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

13.2.2.3. Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se

distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la empresa aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la empresa utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento. (...)

31. En relación con el préstamo por pagar, la empresa aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de Préstamos por Pagar.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la empresa. (...)

2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)

2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo inferior o igual a un año. (...)

2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es relevante mencionar que al elaborar y presentar la información financiera de la Empresa, ésta debe atender a los criterios contenidos en el Marco Conceptual anexo al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a fin de efectuar una representación fiel de los diferentes hechos económicos que realizan conforme a su esencia económica, y así mostrar la situación actual de la Empresa.

Por lo anterior, cuando hay bienes que se encuentran inmersos en contratos de arrendamiento, la Empresa deberá recurrir a juicios profesionales pertinentes a fin de efectuar la correcta clasificación de estos contratos entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, conforme al principio de esencia sobre forma contenido en el Marco Conceptual, así como a la naturaleza de la transacción, y el contenido del numeral 5 de la Norma de Arrendamientos, donde se considera que un arrendamiento será financiero al cumplir con al menos una de las situaciones enunciadas.

Ahora bien, de acuerdo al contexto expresado en su consulta y realizando la revisión del numeral 5 antes indicado, se puede observar que el contrato cumpliría las condiciones relacionadas con: la duración del contrato cubre la mayor parte de la vida del activo, el valor presente de los pagos que realiza el arrendatario es muy cercano al valor razonable del activo, y el arrendatario podrá renovar el contrato sin que las condiciones pactadas vayan a ser mejores que las que se encuentran en el mercado, es decir, con pagos que serían inferiores al mercado; así mismo, se efectúa la transferencia sustancial de todos los riesgos y ventajas inherentes al activo por parte del arrendador, siempre que el arrendatario realice el pago de los canon.

Conforme a lo anterior, se observa que el contrato en mención correspondería a un arrendamiento financiero, pero es la administración de la Empresa la encargada de evaluar aquellos criterios adicionales que permitan evidenciar si esta clasificación es correcta y la mantendrá. De ser así, siendo la Empresa el arrendatario dentro del contrato, el reconocimiento inicial que realizará de éste es debitando la subcuenta y cuenta del activo de acuerdo con la naturaleza del bien recibido, y acreditando la subcuenta correspondiente al tipo de préstamo de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO, o 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO. En relación con la medición posterior del bien recibido en el arrendamiento, la Empresa aplicará los criterios definidos en su política contable conforme a lo señalado en la norma correspondiente a la naturaleza del bien.

2.15 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20185500049782, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2019

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. señala el reconocimiento de los pasivos:

“Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2 PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

CONCEPTO No. 20192000028661 DEL 11-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros ingresos Gastos de actividades y/o servicios especializados Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de glosas de facturación para una EPS.

Doctora
NOHORA PEÑALOZA PEÑALOZA
Profesional Universitario-Contadora
E.P.S. Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare
Yopal, Casanare.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002192-2, del día 10 de junio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable para glosas de facturación en una E.P.S., ello debido a que actualmente la entidad las maneja en cuentas de orden, en la subcuenta 919090-Otros pasivos contingentes con contrapartida en la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1281 de 2002, “Por el cual se expiden las normas que regulan los flujos de caja y la utilización oportuna y eficiente de los recursos del sector salud y su utilización en la prestación”, decreta:

“ARTÍCULO 7o. TRÁMITE DE LAS CUENTAS PRESENTADAS POR LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la

Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.

En el evento en que las glosas formuladas resulten infundadas el prestador de servicios tendrá derecho al reconocimiento de intereses moratorios desde la fecha de presentación de la factura, reclamación o cuenta de cobro.

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución No. 3047 del 14 de agosto de 2008 y sus modificaciones, emitida por el Ministerio de la Protección Social “Por medio de la cual se definen los formatos, mecanismos de envío, procedimientos y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud, definidos en el Decreto 4747 de 2007”, resuelve:

“ANEXO TÉCNICO No. 6

MANUAL ÚNICO DE GLOSAS, DEVOLUCIONES Y RESPUESTAS

DEFINICIONES

Glosa: Es una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud.

Devolución: Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado y servicio ya cancelado. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma. (...)

Respuesta a Glosas y Devoluciones: Se interpreta en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago. (...)

Tabla No. 1. Codificación Concepto General

Código	Concepto General	Aplicación
1	Facturación	Se presentan <u>glosas por facturación cuando hay diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados, o cuando los conceptos pagados por el usuario no se descuentan en la factura (copagos, cuotas moderadoras, periodos de carencia u otros), o cuando se presenten los errores administrativos generados en los procesos de facturación definidos en el presente manual.</u>
2	Tarifas	Se consideran <u>glosas por tarifas</u> , todas aquellas que se generan por existir <u>diferencias al comparar los valores facturados con los pactados.</u>
3	Soportes	Se consideran <u>glosas por soportes</u> , todas aquellas que se generan por <u>ausencia, enmendaduras o soportes incompletos o ilegibles.</u>
4	Autorización	Aplican <u>glosas por autorización cuando los servicios facturados por el prestador de servicios de salud, no fueron autorizados o difieren de los incluidos en la autorización de la entidad responsable del pago o cuando se cobren servicios con documentos o firmas adulteradas.</u> Se consideran autorizadas aquellas solicitudes de autorización remitidas a las direcciones departamentales y distritales de salud por no haberse establecido comunicación con la entidad responsable del pago, o cuando no se obtiene respuesta en los términos establecidos en la presente resolución.
5	Cobertura	Se consideran <u>glosas por cobertura</u> , todas aquellas que <u>se generan por cobro de servicios que no están incluidos en el respectivo plan</u> , hacen parte integral de un servicio y se cobran de manera adicional o deben estar a cargo de otra entidad por no haber agotado o superado los topes.
6	Pertinencia	Se consideran <u>glosas por pertinencia</u> todas aquellas que <u>se generan por no existir coherencia entre la historia clínica y las ayudas diagnósticas solicitadas o el tratamiento ordenado, a la luz de las guías de atención, o de la sana crítica de la auditoría médica.</u> De ser pertinentes, por ser ilegibles los diagnósticos realizados, por estar incompletos o por falta de detalles más extensos en la nota médica o paramédica relacionada con la atención prestada.

8	Devoluciones	Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización principal, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado, profesional que ordena no adscrito en el caso de servicios ambulatorios de carácter electivo, falta de soportes para el recobro por CTC, tutela, ATEP y servicio ya cancelado. No aplica en aquellos casos en los cuales la factura incluye la atención de más de un paciente o servicios y sólo en una parte de ellos se configura la causal. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.
9	Respuestas a glosas o devoluciones	Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago.

(...)

Manual de Uso

El Manual de Uso está dirigido especialmente al personal encargado en la entidad responsable del pago y del prestador de servicios de salud de las glosas, devoluciones y respuestas a las mismas. (...)

9. Respuestas a glosas y devoluciones		
Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago		
996	<u>Glosa</u> o devolución <u>injustificada</u>	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>es injustificada al 100%</u> .
997	<u>No subsanada</u> (Glosa o devolución totalmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>ha sido aceptada al 100%</u> .
998	<u>Subsanada parcial</u> (Glosa o devolución parcialmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa</u> o devolución <u>ha sido aceptada parcialmente</u> .
Contaduría General de la Nación		Régimen de Contabilidad Pública
		2026

999	<u>Subsanada</u> (Glosa o Devolución No Aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que <u>la glosa o devolución siendo justificada ha podido ser subsanada totalmente.</u>
-----	---	--

”

(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. (...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

"CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector. (...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos

y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan de Beneficios en Salud (PBS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y Entidades Obligadas a Compensar (EOC). (...)

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. (...)

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud-(EPS) y las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) que se origina en la administración de la seguridad social en salud. (...)

9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93-Acreedoras de control. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento del principio de devengo, las Entidades Promotoras de Salud deben causar las obligaciones por servicios de salud cuando estas surjan, para ello debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Como parte de este proceso de cobro se pueden presentar glosas en la facturación entregada a las EPS, estas glosas pueden o no ser aceptadas por las IPS, dependiendo si es posible corregirlas o justificarlas, y así obtener el pago del valor glosado. Por esta razón, el tratamiento contable de las glosas dependerá del tipo de glosa que se presente, como se señala a continuación:

1. Glosa pertinente subsanada, corresponde a la glosa que una vez justificada no es aceptada por la IPS y por lo tanto se deberá efectuar el pago por parte de la EPS, en este caso se mantendrá el valor reconocido como cuenta por pagar en los estados financieros.
2. Glosa pertinente no subsanada, es aquella glosa que una vez estudiada no es posible corregir o justificar por parte de la IPS, parcial o totalmente, razón por la cual el valor glosado no será cancelado por parte de la EPS, ante esta situación la EPS deberá realizar el siguiente reconocimiento:

Si la glosa no subsanada se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la EPS debe reversar el gasto reconocido, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si se presenta la glosa en un periodo posterior de aquel en el cual se reconoció el gasto del servicio, entonces la EPS reconocerá un ingreso por el valor no subsanado, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditando la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, esta situación deberá ser revelada como parte de las notas a los estados financieros de la EPS.

Ahora bien, si la glosa fue aceptada por la IPS en un período anterior pero la EPS no efectuó el registro pertinente, aún teniendo la información para hacerlo, este hecho será tratado como un error, para lo cual se aplicará el numeral 5.3 de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual indica que el error será corregido en el periodo en que sea descubierto, para ello la EPS debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en caso de que el error sea material, para efectos de presentación, la EPS reexpresará de manera retroactiva la información comparativa que fue afectada por el error.

3. Glosa no pertinente, es aquella que no se encuentra adecuadamente justificada al presentar el cobro por parte de la IPS, razón por la cual no procede el pago del valor correspondiente por parte de la EPS. En este caso la EPS dejará de reconocer la cuenta por pagar asociada en el momento en que surge la glosa, teniendo en cuenta el tratamiento contable indicado para las glosas pertinentes no subsanadas.

El registro de las glosas en la subcuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), procede cuando no haya lugar a afectar la situación financiera o los resultados y durante el tiempo en que finalmente se dirima la controversia.

Por otra parte, en cumplimiento del Procedimiento de control interno contable, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores.

CONCEPTO No. 20192300029741 DEL 23-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de una cuenta por pagar dejada de reconocer en el año 2017.

Doctora
 JOHANA MARCELA CORTES RONCANCIO
 Sugerente Administrativa y Financiera
 E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo-Funza
 Funza-Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500025552, del 12 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

Existe una factura correspondiente a la ejecución del contrato 2017 la cual su valor no fue incluido en las cuentas por pagar reportadas a la Contraloría de Cundinamarca en esa vigencia, la factura No. 9410008202 del 05 de enero de 2018 no fue incluida ya que el plazo del contrato figura de fecha 26 de diciembre de 2017 y esta factura llego finalizando enero de 2018. La consulta sobre el tema es que a la fecha no se ha realizado el pago porque no se cuenta con este dinero como cuenta por pagar en el presupuesto, por ende, se realizó una resolución reconociendo el valor que se adeuda, pero la pregunta es si puedo afectar el rubro que inicialmente teníamos para ese pago o si debo crear otro rubro como pasivos exigibles teniendo en cuenta que no se reportó esta como cuenta por pagar.

Mediante correo electrónico del 18 de julio de 2019, la doctora Johana Marcela Cortes Roncancio Subgerente Administrativa y Financiera, informo que la factura 9410008202 del 05 de enero de 2018 no se encuentra causada en la contabilidad de la empresa.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

El objeto de la orden de prestación de servicios No. 2017000028 de 2017 es el siguiente:

OBJETO: Servicios de salud empresarial para servidores públicos de la E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza.

Duración: Hasta el 26 de diciembre de 2017

El Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014 contempla los principios de devengo y período contable, en la siguiente forma.:

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de la empresa.

El numeral 6.1.2-Pasivos del Marco conceptual contenido en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo.

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

El numeral 3. Cuentas por pagar correspondiente a la norma de estas, contenida en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del pública, establece:

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro,

la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación.

Por otra parte, el numeral 5.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE

ERRORES, contenida en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

Además, las descripciones y dinámicas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES Y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución No.139 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

CUENTA 2401

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- 2- El menor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.
- 3- El valor de la obligación que se transfiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
- 2- El mayor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.

CUENTA 3225**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Si durante el período 2017 el proveedor cumplió con sus obligaciones contractuales, en cumplimiento de los principios de devengo y período contable, la E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza debió efectuar el reconocimiento contable de las cuentas por pagar, independientemente de la situación presupuestal y de la disponibilidad de recursos líquidos para su pago.

Al no haber efectuado el reconocimiento dentro del período contable respectivo, se debe aplicar lo establecido en los numerales 6.1.2-Pasivos del Marco conceptual, 3 de la norma cuentas por pagar y 5.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenidos en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, debitando la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, para efectos de presentación, en caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso contrario, los efectos son prospectivos y deberán hacerse revelaciones en las notas a los estados financieros.

Por otro lado, se informa a la E.S.P. Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Funza que lo referente a la parte presupuestal de esta consulta se trasladó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los asuntos de procedimiento sobre a la Contraloría de Cundinamarca debe resolverse antes ese mismo organismo de control fiscal.

CONCEPTO No. 20192000036721 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresa que no Cotiza en el mercado de valores y que no Capta ni Administra ahorro del público
	TEMAS	Créditos judiciales Ingresos financieros
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de créditos judiciales

Doctor
 LUIS CARLOS JIMENEZ SALCEDO
 Contador Público
 ESE Hospital Local Zona Bananera

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002902-2 del 16 de agosto de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para cancelar un pasivo que corresponde al saldo de una demanda instaurada en contra de la entidad, en donde el demandante aceptó un menor valor.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de Cuentas por Pagar, señala:

"3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.5. Baja en cuentas

6. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

7. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

Por su parte, el CGC adoptado mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES como, “Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la empresa, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2- El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2- El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.
- 3- El valor reclasificado desde las provisiones por concepto de fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

De acuerdo con la normativa aplicable a las empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, la Norma de Cuentas por pagar dispone que se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, por el pago, o cuando el acreedor renuncie ella; señala además, que la diferencia entre el valor en libros y la contraprestación pagada se reconocerá como un ingreso en el resultado del período.

Como quiera que la cuenta por pagar por concepto de procesos judiciales, con el fallo debe reconocerse en la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por reclasificación desde la provisión registrada con anterioridad, la baja en cuentas del saldo que no será cancelado, se registrará mediante un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES con crédito a la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20192000039941 DEL 02-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de pasivos cuyo pago no ha sido reclamado por los acreedores

Doctora
ELIZABETH BEDOYA VELASCO
Contadora
E.S.E. Hospital Universitario San José de Popayán
Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002664-2, el día 25 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Se solicita su amable colaboración y orientación respecto del tratamiento que nuestra entidad HOSPITAL UNIVERSITARIO SAN JOSÉ DE POPAYÁN E.S.E., le puede dar a saldos de pasivos incluidos en el Acuerdo de Reestructuración suscrito conforme a lo establecido en la Ley 550 de 1999.

Actualmente se tienen los siguientes saldos

Cuenta Nombre	Saldo Factura
SUELDOS LEY 550/99	7.247.362
PERSONAL SUPERNUMERARIO LEY 550/99	6.279.871
BECAS INTERNOS Y RESIDENTES LEY 550/99	120.103.061
CONTRATISTAS LEY 550/99	43.290.117
PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES LEY 550/99	11.328.933
CHEQUES NO COBRADOS O POR RECLAMAR LEY 550/99	409.835.222
	598.084.512

Es de resaltar que dentro del Acuerdo suscrito con los acreedores en marzo de 2005, se estableció como plazo del mismo 3 años de gracias (sic) y ocho pagos por cuotas anuales, plazo que terminó en la vigencia 2016, sin embargo aún persisten los anteriores saldos por cuando los acreedores no se presentaron a recibir su pago. Por parte de nuestra institución

se realizó la publicación en diario de amplia circulación instando a los acreedores a acercarse a reclamar los recursos.

Por lo anterior, se solicita expedir concepto respecto de si es procedente realizar el traslado de estos saldos a cuentas de orden hasta tanto por parte de la Superintendencia Nacional de Salud, a quien ya se solicitó indicaciones a seguir se pronuncie al respecto, o en su defecto el órgano de Control pertinente que se nos indique.

Igualmente, se informa que también se envió oficio a la Superintendencia de Sociedades solicitando indicaciones sobre las mencionadas acreencias, quien manifestaron no tener competencia en el asunto y que se remitía a la Supersalud.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.2 del Marco Conceptual para la Preparación y Preparación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsas por los bienes ya vendidos son también pasivos de la empresa.

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.”

Los numerales 3 y 5 del capítulo II Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

(...)

3.5. Baja en cuentas

6. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

7. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;

b) requerimientos legales en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas a través de las cuales, se haya dado a conocer a terceros, acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la empresa cumpla con los

compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso.

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

7. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

(...)

5.3. Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

5.3.1. Reconocimiento

23. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando se dan por terminados los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

24. Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo.

(...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como pasivos las obligaciones presentes producto de sucesos pasados, para cuya cancelación la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Los pasivos se dejarán de reconocer en la contabilidad cuando la empresa no espere desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, lo cual puede suceder, entre otras circunstancias, cuando se extingan las obligaciones que las originaron, sea porque se paguen, expiren, el acreedor renuncie a ellas o se transfieran a un tercero.

En este sentido, siempre que se reconozca un pasivo y la empresa espere desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, por cuanto no ha acaecido ningún hecho jurídico que implique la extinción de la obligación de pago a cargo de la empresa, dichos valores se tendrán que mantener reconocidos en la contabilidad. En caso contrario, esto es, si ocurre un hecho jurídico que implique la extinción de la obligación de pago a cargo de la

empresa, habrá lugar a que se realice la baja en cuentas de las partidas que representan dichas obligaciones, mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 2-PASIVOS, y un crédito a la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Así pues, siempre que los pasivos a cargo de empresa cumplan con los requisitos para su reconocimiento, se deberán mantener reconocidos y no habrá lugar a reclasificarlos a cuentas de orden ni tampoco a realizar la baja en cuentas.

CONCEPTO No. 20192000047361 DEL 11-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de realizar reconocimiento contable de obligaciones

Doctora
NORMA CARELY PÉREZ RIAÑO
Líder de Grupo Administrativo, Contable y Financiero
Caribabare E.S.P.
Arauca, Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002839-2, el día 12 de agosto de 2019, en la cual manifiesta que la empresa de servicios públicos de Cravo Norte Jaguey S.A. E.S.P. tiene una obligación con la empresa de servicios públicos Enelar E.S.P. por un valor aproximado de \$503.148.880, la cual no tiene registrada en sus estados financieros. Por lo cual Caribabare E.S.P. como socia mayoritaria de Jaguey S.A. E.S.P., solicita concepto respecto la contabilización de dicha deuda.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 4 y 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014, estipulan:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

(...)

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación Fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

(...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa o por usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o marco-reglas se conocen como principios de contabilidad.

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”(Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera:

a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5.3. del capítulo VI *ibídem*, establece lo siguiente respecto a la corrección de errores:

“5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se deben reconocer como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Respecto al momento de reconocer dichos pasivos, el principio de devengo estipula que se efectúa cuando surgen las obligaciones, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

A su vez, la característica fundamental de representación fiel establece que la información financiera debe ser completa, neutral y estar libre de error, lo cual conlleva a que no debe haber sesgo en la selección o presentación de la información, no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada, y no debe haber errores u omisiones en la descripción de los hechos económicos.

En este sentido, en caso de que haya surgido en un período contable pasado una obligación en cabeza de la empresa Jaguey S.A. E.S.P. con la empresa de servicios públicos Enelar E.S.P, se debe realizar su reconocimiento contable. La omisión de dicha información por parte de Jaguey S.A. E.S.P corresponde a un error, por lo cual la empresa se deberá remitir a lo estipulado en el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, conternida en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, a efecto de que su información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019
 20192000023301 del 04-06-2019
 20192000026501 del 19-06-2019
 20192000031161 del 01-08-2019

2.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO N° 20192000006281 DEL 26-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados a largo plazo.
	SUBTEMAS	Clasificación de las cesantías retroactivas como beneficios a los empleados a largo plazo.

Doctor

JOSÉ LEONCIO ÁLVAREZ LÓPEZ

Asesor Administrativo y Financiero

ESE Hospital Santa Mónica de Dosquebradas

Dosquebradas-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero al Derecho de Petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000626-2 del 19 de Febrero de 2019, mediante el cual manifiesta que la ESE Hospital Santa Mónica de Dosquebradas, ha establecido dentro de su manual de políticas las “Cesantías Retroactivas”, como beneficios a empleados de corto plazo, teniendo en cuenta que estos recursos que apalancan estos fondos, están disponibles para los retiros que se pueden realizar por los empleados amparados con este beneficio, de acuerdo con lo establecido en las normas legales vigentes, dada esta característica de “ Disponibilidad de los recursos”, no es dable que para su desembolso por retiros parciales se deba esperar a la siguiente vigencia, por la convertibilidad de los mismos en el momento en que se realiza la solicitud de retiro para vivienda o educación, la ESE ha establecido en su política de “Beneficios a empleados a corto Plazo”, todas las transacciones que tienen que ver con las cesantías retroactivas.

Por lo que solicita que “la Contaduría General de la Nación en su calidad de máxima autoridad contable del estado, profiera concepto técnico sobre este importante tema, no obstante que las entidades son autónomas en la definición de su manual de políticas, si es importante conocer de primera mano el concepto de la CGN por cuanto pueden existir diferencia de criterios en cuanto a la clasificación de los “beneficios a empleados” sea en el corto o largo plazo, en lo referente a las cesantías del régimen retroactivo.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, contenidas en el Anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones, en relación con los Beneficios a los Empleados señala:

“5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.”

Por su parte, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones señala en el numeral 1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes:

“17. La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la

cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

18. La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.”

Además, el CGC para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de 2015 describe la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, como: “Representa el valor de las obligaciones por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.”

Cabe igualmente mencionar lo dispuesto en el Anexo de la Resolución 193 de 2016, sobre Evaluación del Control Interno Contable, que señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Se reconocerán como Beneficios a los empleados a corto plazo los correspondientes a las obligaciones con los empleados que hayan prestado su servicio durante el período contable y deban cancelarse en los 12 meses siguientes al cierre del período contable en curso.

Los Beneficios a los empleados a largo plazo comprenden las obligaciones que no deban cancelarse dentro de los 12 meses siguientes al cierre del período contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Igualmente, la Norma de Presentación de estados financieros se refiere a la clasificación del pasivo en corriente y no corriente, señalando sobre el particular que serán pasivos corrientes los que a) espere liquidar en el ciclo normal de su operación; b) liquide dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) se tiene la obligación de cancelar el pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Los demás pasivos, se clasificarán como No corrientes.

Ahora, si bien la entidad puede establecer, según la naturaleza y actividad, las políticas contables, es necesario atender a las contenidas en el marco normativo que aplica a la entidad, que para el caso de las cesantías retroactivas son obligaciones cuya medición posterior corresponde al resultado de la revisión anual con el último salario devengado conforme a la legislación laboral, pasivo que se mantendrá hasta cuando el empleado se desvincule de la institución y por el cual debe constituirse un Plan de activos como respaldo para la cancelación y en donde los recursos se encuentran a nombre del empleador hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías.

Según lo indicado y al no darse las condiciones para clasificarlas como activo corriente, las cesantías con retroactividad corresponde clasificarlas como Beneficios a los empleados a largo plazo en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
Presidente
Asociación Antioqueña de Actuarios
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de

administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 3° del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3°. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4° del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5° del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio." (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2. Medición de los Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya

reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“2. PASIVOS PARA TRASLADAR

2.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

2.2. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo

menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

CONCEPTO N° 20192000015901 DEL 03-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Medición de cesantías retroactivas en entidades sujetas a la Resolución 414 de 2014.

Doctor
CRISTIAN QUINTERO CARDONA
Contador
Sociedad Televisión de Antioquia Ltda.-TELEANTIOQUIA
Medellín, Antioquia.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001308-2, del día 26 de marzo de 2019, en la cual solicita se indique cuál es la forma adecuada de medir las cesantías retroactivas en las entidades que se rigen bajo la Resolución 414 de 2014, toda vez que en dicha resolución no se da un tratamiento diferente de medición como si se da en la Resolución 533 de 2015. Esta solicitud se efectúa debido a que la Sociedad Televisión de Antioquia tiene empleados bajo el régimen de cesantías retroactivas.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.(...)

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo,

así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

18. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

19. El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

20. La empresa determinará el valor de mercado de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, las cesantías retroactivas pertenecen al grupo de beneficios a los empleados a largo plazo, razón por la cual, el criterio que debe aplicar la empresa para la medición de este tipo de cesantías corresponde al señalado en la Norma vigente para beneficios a los empleados a largo plazo. Actualmente dicha norma indica que la medición será el valor presente de la obligación derivada de los beneficios, siendo el factor de descuento utilizado la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Con independencia de lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Teleantioquia deberá acatar los lineamientos y criterios del Marco Normativo para empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, toda vez que en este se materializa la regulación que obligatoriamente debe aplicar esa Empresa.

CONCEPTO N° 20192000016881 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reconocimiento y medición de las prestaciones sociales.

Señora
JOHANA CABRERA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001422-2, del día 02 de abril de 2019, en la cual solicita se indique el procedimiento para la provisión de las prestaciones sociales bajo el nuevo Marco Normativo NIIF para las empresas que no cotizan en el mercado de valores.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas

o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

2. Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;
- b) requerimientos legales en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o
- c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas a través de las cuales, se haya dado a conocer a terceros, acuerdos formales que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)

4. Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

7. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

8. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

9. El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

14. En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

15. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

17. Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial,

se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable. (...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

34. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral. (...)

5.4.3. Presentación

36. El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor razonable de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su solicitud, me permito hacer la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013); b) la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; c) la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; y d) la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones.

Por lo cual, a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público les corresponde dar aplicación de la regulación local expedida por la CGN indicada en el Marco Normativo contenido en el anexo a la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económico, esto significa, que no debe aplicar regulaciones expedidas por organismos internacionales como es el caso de las NIIF.

Ahora bien, sobre su consulta relacionada con la provisión que se debe efectuar para las prestaciones sociales, se precisa que conforme al nuevo Marco Normativo no se emplea el cálculo y reconocimiento de provisiones por prestaciones sociales, sino el reconocimiento de las obligaciones por los conceptos asociados a beneficios a los empleados, en la medida en que se consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado, y efectuando la medición y reconocimiento conforme lo estipula la Norma de beneficios a los empleados, en las cuentas y subcuentas del grupo contable 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Dicha norma, presenta los beneficios a los empleados clasificados en cuatro grupos, los cuales son: a corto plazo, a largo plazo, posempleo y por terminación del vínculo laboral. En cada categoría los conceptos asociados poseen características puntuales que permiten su clasificación, los cuales son:

Beneficios a corto plazo: corresponden a aquellos que tiene su vencimiento dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo, por lo cual aquí podemos encontrar conceptos relacionados con las cesantías, intereses de cesantías, vacaciones, primas, entre otros.

Beneficios a largo plazo: son los otorgados a empleados con vínculo laboral y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios, conceptos como bonificaciones, primas y cesantías retroactivas hacen parte de este grupo de beneficios.

Beneficios posempleo: son los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa, el principal concepto de este grupo son las pensiones.

Beneficios por terminación del vínculo laboral: hace referencia a aquellos que la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando se dan por terminados los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios

en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual, como lo son las indemnizaciones.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000321 del 10-01-2019
20192000007261 del 04-03-2019
20192300011521 del 27-03-2019
20192000039941 del 02-09-2019

2.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.18 PROVISIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002281 del 29-01-2019

20192000031161 del 01-08-2019

2.19 OTROS PASIVOS**CONCEPTO N° 20192000005161 DEL 18-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Impuesto a las ganancias Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para corregir un error en la determinación de un pasivo por impuesto diferido.

Doctora
 LEYDI TATIANA PABÓN LEAL
 Revisor Fiscal
 E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Pamplona S.A.
 Pamplona, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000235-2, del día 28 de enero de 2019, en la cual se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar concepto de la manera correcta mediante la cual se pueda corregir un error en la determinación del pasivo por impuesto diferido calculado en el año 2016 dada la transición al nuevo marco técnico normativo, por lo anterior solicito concepto donde me refieran las implicaciones a nivel contable que ello conlleva.

Este error surge una vez se determina que estimaron un valor de pasivo por impuesto diferido a una tarifa del 34% sobre el valor de los activos, el cual no corresponde dado que si en algún momento dichos activos llegasen a enajenarse la tarifa del impuesto a aplicar sería solo el 10% que corresponde a ganancia ocasional. Lo anterior genera claramente un pasivo sobreestimado y la necesidad de corregir dicho error.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.2.3. Medición inicial, de la norma Impuesto a las Ganancias e incorporada en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del marco antes mencionado, indica:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de las Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del marco en mención, manifiesta:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros 5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

EMPOPAMPLONA deberá tratar la inexactitud en el cálculo de los valores de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Así las cosas, la empresa corregirá el error en el periodo actual, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS y la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Por su parte, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, toda vez que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000010941 del 20-03-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000013071 del 08-04-2019
20192000024481 del 11-06-2019
20192000027981 del 04-07-2019
20192000052851 del 16-09-2019

2.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**CONCEPTO N° 20192000006301 DEL 26-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Otros ingresos Otros gastos.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los ajustes por contratos de ingresos por prestación de servicios bajo la modalidad de capacitación de periodos contables anteriores.

Doctora
STELLA HINCAPIÉ VERGARA
E.S.E. Bellosalud
Bello, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500002972, del 01 de febrero de 2019, en la cual solicita:

“La Entidad tiene contratos de ingresos por prestación de servicios bajo la modalidad de capacitación, por lo cual en cada uno de los meses de la vigencia fiscal 2017 generó los siguientes registros con la elaboración de la factura por atención a los usuarios.

4312 Ventas de servicios de salud 20.000
4808 Margen en la contratación 10.000
1319 Cuentas por cobrar 30.000

La diferencia entre la cuenta por cobrar y los servicios facturados se registra como una utilidad o como un gasto de la margen de contratación, en este caso correspondió a un ingreso. Durante la vigencia 2018, también se tuvo esta misma modalidad de contratación con los registros contables descritos anteriormente, además las partes realizaron la liquidación de los contratos del año 2017, generándose un saldo en contra de la ESE.

¿Cuál sería el registro correcto para reconocer esta obligación correspondiente a una vigencia fiscal ya cerrada? ¿Disminución en el ingreso de la margen de contratación (cuenta

contable 4808) de la vigencia 2018? ¿Se registra gasto en la margen de contratación (cuenta contable 5890) de la vigencia 2018?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el numeral 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señalan:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)
De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye la siguiente cuenta:

“3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la CGN mediante Concepto N° 20182000030371, del 06 de junio de 2018, dirigido al doctor Ronald Elías Suárez Álvarez, jefe nacional de contabilidad e impuestos de Servicios Postales Nacionales S.A., definió el tratamiento contable de los ajustes de ejercicios anteriores como sigue:

“(…) el tratamiento para aquellos hechos que corresponden a ajustes de periodos anteriores, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el entendido que, los contratos de capitación son aquellos en los que por una suma fija predeterminada pagada por la entidad contratante de forma periódica, que casi siempre es mensual, la entidad contratista se obliga a prestar el servicio de salud a un conjunto determinado de usuarios, con independencia de la frecuencia o demanda, la causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, de acuerdo con el contexto de la consulta, con la prestación del servicio se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes la prestación del servicio supera el valor pactado en el contrato, entonces la diferencia debe registrarse mediante un débito en la subcuenta 589014-Margen en la contratación de los servicios de salud, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiese, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, la prestación del servicio es inferior al pactado en el contrato, la diferencia se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere. La entidad debe definir dentro de sus políticas operativas un procedimiento que garantice el flujo de información entre las diferentes áreas para que la información financiera represente fielmente los hechos económicos ocurridos en el periodo contable. Así las cosas,

al final del periodo contable quedarán efectuados el total de ajustes pertinentes por ingreso o gasto del margen de contratación de servicios de salud.

Ahora bien, si la entidad no obtuvo la información al cierre del periodo contable, el ajuste deberá efectuarse en el momento que se reciba dicha información como si se tratase de un error contable de periodos anteriores. Para lo cual, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, disminuyendo o aumentando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD o reconociendo una obligación en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que no es posible realizar este tipo de ajuste contra el resultado del periodo para subsanar la omisión.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error.

CONCEPTO N° 20192000006531 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados. Otros gastos. Gastos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las Empresas Propiedades planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor
HUMBERTO MILES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000171-2, el día 22 de enero de 2019, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, en la cual consulta en qué cuenta se registran los aportes, sean bienes inmuebles o bienes muebles, que haya efectuado una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial como quiera que dichos aportes no hacen parte de su capital social.

Para efecto de responder integralmente su consulta, me permito abordarla tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

En este sentido me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Normativa relacionada con las Entidades de Gobierno

Tratándose de participación, entendida como la entrega de dineros u otros recursos para integrar el capital social y convertirse en socio de una entidad.

En el Capítulo I de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se estipula:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

1.2. Clasificación

2. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión.

Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

3. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

4. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

5. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que corresponden a: a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; b) instrumentos de deuda que se esperen negociar; y c) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones que la entidad tiene en empresas societarias, que le permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

2. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

3. El poder consiste en derechos existentes que le otorgan al inversor la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad controlada. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

4. El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

5. Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se

presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

6. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa, y no son controladas ni constituyen una participación en un negocio conjunto.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la entidad receptora de la inversión se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la entidad receptora de la inversión quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.
(...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa societaria, tienen derecho a los activos netos del negocio. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión.”

Ahora bien, tratándose de aportes bajo el entendido de que los mismos no se entregan para efectos de participar en el capital social.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en la descripción del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.”

En este grupo el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 5424- SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

Normativa relacionada con las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Tratándose de recursos que se reciben a título de participación dado que integrarán el capital social.

El Catálogo General de Cuentas de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe el grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS de la siguiente forma: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.”

A su vez, el numeral 10 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Ahora bien, tratándose de recursos que se reciben a título de aporte pues no integrarán el capital social.

Los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establecen:

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora, si bien para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y no Captan ni Administran Ahorro del Público la mayoría de sus ingresos provienen de las ganancias de las actividades ordinarias, también pueden obtener recursos por conceptos diferentes como son los aportes Gubernamentales, el tratamiento contable de esos aportes corresponde a subvenciones.

Al respecto, el numeral 2. del Capítulo IV. de las Normas para el Reconocimiento Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación. (...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

(...)

2.2.4. Presentación de subvenciones.

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan o Administran Ahorro del Público, en la descripción del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen

de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

En este grupo el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)”

CONCLUSIONES

Dado que en el contexto de su consulta se observa una correlación con el artículo 27.4 de la Ley 142 de 1994 en el que se aborda el tema de la participación de entidades públicas en empresas de servicios públicos, se resuelve su interrogante tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

1. Tratándose de bienes que la entidad entrega para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial.

Cuando se realice la entrega, la clasificación dependerá de si la empresa receptora de dichos aportes es societaria o no societaria.

De ser societaria, se reconocerá el valor del aporte, en la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, en consonancia con los siguientes lineamientos:

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen de valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

Ahora bien, si los aportes se realizan a una empresa no societaria deberá registrar el gasto en la cuenta 589009-Aportes en entidades no societarias.

A su vez, la empresa receptora de los recursos deberá reconocer los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

2. Tratándose de bienes que la entidad aporta que no entran a integrar el capital social de la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial.

Cuando una entidad entrega bienes, sean muebles o inmuebles, a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial los cuales no entran a integrar el capital social de la empresa, se deberán realizar el siguiente reconocimiento contable:

La entidad efectuará el reconocimiento contable del hecho, con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en donde tenga reconocido el bien que va a aportarle a la empresa de servicios públicos domiciliarios, con un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

CONCEPTO N° 20192000007971 DEL 08-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del error presentado en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

Doctora

LILIA ISABEL GUEVARA RICO

Subgerente Financiera

E.S.P. Aguas de Facatativá, Acueducto, Alcantarillado, Aseo y Servicios Complementarios.

E.A.F.S.A.S

Facatativá, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000575-2, del 15 de febrero de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento sobre el proceso para corregir un error en la cuenta Capital Suscrito y Pagado presentada en los Estados Financieros de periodos contables anteriores.

En el texto de la consulta, se indica que la cuenta contable Capital Suscrito y Pagado presenta un saldo diferente al Capital suscrito establecido en los Estatutos de la empresa, toda vez que desde el Régimen de Contabilidad Pública Precedente se había cometido un error que no fue corregido en la determinación de saldos iniciales para la transición al Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, y que además, en aplicación del Instructivo N° 002 de 2014, la empresa cometió un error en la correcta cancelación de las cuentas contables de las valorizaciones de activos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señalan:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO representa “el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con los extractos normativos expuestos en las consideraciones, la cuenta contable 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO presenta el valor de los aportes efectivamente realizados en la creación de la empresa, por tanto, no debería existir diferencias entre el valor reconocido en la información financiera y el efectivamente recibido. Infortunadamente esta lógica no se cumple en el caso expuesto en su consulta, inconsistencia no subsanada por la Empresa.

La diferencia entre el valor registrado en la contabilidad y el efectivamente recibido, es un error en la información financiera que deberá corregirse de acuerdo con la Norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, esto es, la empresa deberá ajustar la omisión en el actual periodo contable, mediante un mayor o menor valor de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, si el error es considerado material, para efectos de presentación, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error, es decir hasta el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO N° 20192000013051 DEL 08-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio de las empresas.
	SUBTEMAS	Reclasificación del saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Doctora
 GLEYDIS CLEMENCIA HURTADO GRISALES
 Líder Finanzas Corporativas
 Gestión Energética S.A. E.S.P-GENSA
 Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001022-2, el día 6 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“El artículo 6 de la resolución 586 del 7 de diciembre del 2018 establece que: “Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268—IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Al 1 de enero del 2019 GENSA tiene dentro de la cuenta de Resultados de Ejercicios anteriores unas pérdidas acumuladas por valor de (\$-158.159) MILLONES DE PESOS y en la cuenta de Impactos a transición un saldo de (\$215.229) MILLONES DE PESOS superior a las pérdidas acumuladas.

Dado lo anterior la consulta respecto al tema es la siguiente:

1. Debemos reclasificar el saldo de la cuenta 3268 IMPACTOS POR TRANSICIÓN directamente contra la cuenta 322502 PERDIDAS ACUMULADAS, teniendo en cuenta que el valor de los impactos por transición son mayores a las pérdidas?
2. El saldo que quede después de realizar ese cruce deberíamos posteriormente reclasificado a la cuenta 3230 UTILIDADES ACUMULADAS?
3. Estas utilidades acumuladas podrán ser objeto de distribución para los accionistas?

4. O el tema de la reclasificación de que trata la resolución es solo informativo y no se cancela definitivamente la cuenta sino que se lleva como una subcuenta dentro de los resultados del ejercicios?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que la reclasificación del resultado del ejercicio anterior, cuando la entidad haya registrado un déficit en el periodo anterior, la reclasificación corresponderá a un débito en la subcuenta 322502-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 323002-Pérdida o déficit del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, o si por el contrario se evidencia un excedente, se acreditará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y se debitará la cuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO. Por lo tanto, para la aplicación del artículo 6º de la Resolución N° 586 de 2018 se atenderá con dicha lógica, por lo cual, si el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un excedente, se cancelarán las subcuentas respectivas y se acreditará la subcuenta 323001-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, o si por el contrario el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un déficit, se cancelarán las subcuentas respectivas y se debitará la subcuenta 323002-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual, la decisión sobre la distribución de las utilidades acumuladas originadas en la transición al nuevo marco de regulación, corresponde a las competencias estipuladas en sus estatutos y en la normativa vigente sobre la disposición de utilidades.

CONCEPTO No. 20192000026501 DEL 19-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Resultado de Ejercicios anteriores Otras Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la multa impuesta por la DIAN en una vigencia anterior

Doctor
 RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ
 Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos
 Servicios Postales Nacionales S.A.
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002180-2 del 7 de junio de 2019, en la cual consulta:

Mediante Resolución de septiembre 2016, confirmada en diciembre del mismo año, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, le impuso una multa a la empresa por valor \$71.314.414.500, hecho que no fue reconocido en la contabilidad de las vigencias 2016, 2017 y 2018, aún cuando en el 2016 y 2017 se informó en las Notas a los Estados financieros.

En febrero de 2019 la multa quedó en firme y la DIAN ordenó el pago a favor de la Nación a cargo de Servicios Postales Nacionales S.A., por lo que la empresa procedió a reconocer la obligación en el mes de mayo de 2019.

La empresa manifiesta que la política contable implementada, señala, "... Servicios Postales Nacionales, S.A. en observancia al Régimen de Contabilidad Pública, se acoge y aplica lo dispuesto en el numeral 359 que para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total..."

Según lo anotado, pregunta:

Teniendo en cuenta que la Resolución en la que nos imponen la multa tiene fecha del 6 de septiembre de 2016 y no obstante la materialización de dicha sanción se da en mayo de

2019 con el mandamiento de Pago, Servicios Postales Nacionales S. A., debe reexpresar sus Estados Financieros por los años 2017 y 2018?, ¿Cómo se procedería en tal caso?

CONSIDERACIONES

Marco normativo aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.

En relación con la normatividad contable a aplicar por La Empresa Servicios Postales Nacionales S.A., el Referente Teórico y Metodológico, anexo a la Resolución N° 628 de 2015, menciona lo siguiente:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

85. A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.”

(...)

5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Resolución N° 139 de 2015, indica en su artículo 1°:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. (...)”

Características cualitativas de la información contable Relevancia-materialidad

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 414 de 2014, hace referencia a que el objeto de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa y es útil cuando en su preparación atiende a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

El numeral 4.1.1. del Marco conceptual, en relación con la Relevancia, señala: “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (Subrayado fuera de texto)

Corrección de errores de períodos anteriores

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014, modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más períodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.
21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.
24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la

información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al RCP mediante Resolución 139 de 2015 describe la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en los siguientes términos: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Marco normativo aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la CGN ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución N° 037 de 2017 (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución N° 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y sus modificaciones. Además, la Resolución N° 139 de 2015 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

c) La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante las cuales se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

d) La Resolución N° 461 de 2017 Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación y se dictan otras disposiciones

Según lo anotado, corresponde a las entidades del sector público colombiano aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN y dentro de este, el marco normativo de acuerdo con el listado expedido por la CGN. Así pues, la Empresa Servicios Postales Nacionales S.A., deberá aplicar el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y por la Resolución N° 139 de 2015, por lo que no es viable contextualizar la materialidad de los hechos económicos en las normas del RCP precedente.

Características cualitativas de la información contable Relevancia-materialidad

Ahora bien, en relación con la materialidad, el Marco conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014 hace referencia a las características fundamentales de la información financiera, de las cuales a la Relevancia corresponde el concepto de materialidad, esto es a la magnitud y naturaleza de las partidas. Sobre el concepto de materialidad, la CGN indicó en comunicación N° 21082000017261 de marzo de 2018 y que aplica para el caso que nos ocupa, lo siguiente:

“La materialidad debe interpretarse como la importancia o relevancia que tiene una partida, un hecho económico, una cuenta o un elemento de los estados financieros; lo cual también puede interpretarse como el mérito relativo, trascendencia o significado sustancial que puedan tener éstos en la información contable de una entidad.

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a potenciales usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, según la cuantía, la naturaleza y la función de cada partida, magnitud, elemento o hecho económico.

Ahora bien, frente a los criterios o variables disponibles para evaluar de manera individual o en conjunto la materialidad desde la perspectiva de la naturaleza, la entidad tendrá en cuenta, entre otros aspectos: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contable que son de carácter estratégico para el cumplimiento de objetivos misionales a su cargo; 2) Si se trata de hechos económicos usuales o inusuales; 3) Si las

transacciones o hechos representan un mayor riesgo de fraude o pérdida para la entidad; 4) Si se trata de partidas que representan oportunidades para la entidad; 6) Si son eventos o partidas que influyen de manera significativa en sus resultados o en las decisiones de usuarios internos o externos; 7) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública; 8) Si se trata de partidas en las que se centra el esfuerzo de auditoría tanto interna como externa; 9) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia; o 10) las características que identifican o diferencian a cada partida o evento respecto de otras, entre otros.

Adicionalmente, la entidad debe considerar que la importancia relativa relacionada con la naturaleza o la función de las partidas objeto de revelación en los estados contables no se refiere a un umbral cuantificable; esta clase de materialidad en parte fue abordado por la CGN al adoptar un Catálogo General de Cuentas, documento que dado su carácter instrumental sirve de guía o direcciona la clasificación y revelación de los diferentes elementos que conforman los estados contables.”

Corrección de errores de períodos anteriores

Anotado lo anterior, en relación con la reexpresión de la información financiera ya presentada, el tratamiento para los casos de omisiones e inexactitudes, serán tratados como errores contables correspondientes a periodos anteriores, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos o patrimonio, que se hayan visto impactadas, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, por aquéllos catalogados como materiales se reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5° del capítulo V-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Si el error es descubierto antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la Entidad puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la Entidad.

Según lo expresado, en primer término debemos indicar que a la Empresa Servicios Postales Nacionales S.A., le corresponde aplicar la normativa expedida para las Empresas que no

Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que no es viable en 2019 contextualizar sus políticas contables, como tampoco utilizar para el registro de las operaciones el RCP precedente, según lo señala en su solicitud.

De otra parte, en razón a que la empresa tuvo conocimiento de la multa impuesta y confirmada por la DIAN en 2016, desde entonces debió registrar en la contabilidad la obligación cuantificada como una provisión, como fue confirmado en el procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, expedido mediante Resolución N° 310 de 2017.

Al no registrar oportunamente la obligación, actualmente con el mandamiento de pago emitido por la DIAN, deberá reconocerse el pasivo real debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta de patrimonio 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el pago respectivo. Además, como según los indicadores sobre materialidad a que hace referencia en su solicitud, y teniendo en cuenta que de acuerdo a las políticas establecidas, el monto de la multa es una cifra representativa que ameritaba el registro en la contabilidad desde su imposición inicial, es necesario reexpresar de manera retroactiva los estados financieros comparativos de diciembre de 2017 y 2018 para efecto de presentación como si no se hubiera cometido el error, de acuerdo con lo señalado por la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20192000030401 DEL 25-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los aportes efectuados por los accionistas de la empresa.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.
Valledupar, Cesar

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002562-2, del 12 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS (...) se encuentra en etapa pre-operativa, ejecutando los componentes de infraestructura y operaciones contemplados en el documento CONPES 3656 para la futura puesta en marcha del Sistema Estratégico de Transporte Público Colectivo de Valledupar SETPC, razón por la cual a la fecha el ente gestor no está generando ingresos operacionales, teniendo que recurrir a la figura de capitalizaciones anuales financiadas por los dos accionista de la sociedad: Municipio de Valledupar y Departamento del Cesar. Dichos aportes han sido utilizados desde el 2012, en los gastos de funcionamiento de la entidad.

Estos ingresos se han registrado históricamente como Aportes de Capital y no como ingresos por transferencia, situación que conlleva a que la empresa durante más de tres (3) años consecutivos presente pérdidas, y por tanto se evidencia el riesgo de encontrarse en estado de Disolución, lo cual ha generado preocupación por parte de los accionistas (...)

(...) cómo deben registrarse los aportes recibidos por los accionistas de la sociedad para solventar los gastos de funcionamiento que se causan mientras el ente gestor del proyecto SETP se encuentre en etapa pre-operativa, con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual que contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, sobre el principio de esencia sobre forma indica:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre las subvenciones, establece:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

13. Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, instituye:

“3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación”.

CONCLUSIONES

El objetivo de la información financiera es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan sobre la empresa, y será útil en la medida que la información sea relevante y represente fielmente los hechos económicos.

Los recursos recibidos de los accionistas deberán reconocerse en la información financiera de acuerdo a su esencia económica, entonces si se trata de recursos que una entidad social le entrega a la empresa para efectos de integrar el capital y así aumentar la inversión, dichos recursos se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO. Si los accionistas deciden entregar recursos a título de transferencia en lugar de aportes patrimoniales, para financiar el funcionamiento de la empresa, se deberán reconocer como ingresos por subvención en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Concierne a la entidad definir con los accionistas el tipo de aporte efectuado por cada uno de ellos para su debido reconocimiento dentro de la información financiera, y así representar fielmente los hechos económicos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000005161 del 18-02-2019
20192300029741 del 23-07-2019
20192000031161 del 01-08-2019

2.21 INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.22 INGRESOS-VENTA DE BIENES**CONCEPTO N° 20192000003851 DEL 11-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público-Decreto 3022 de 2013.
	TEMAS	Ingreso-Venta de bienes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos sin haber entregado físicamente los bienes al comprador.

Doctora

NELLY CÉSPEDES BAQUEO

Gerente Administrativa y Financiera

Empresa Colombiana de Productos Veterinarios S.A.-VECOL S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000207-2, del día 24 de enero de 2019, en la cual pregunta si de acuerdo con la Sección 23, anexa al Decreto N° 3022 de 2013 y el Concepto CTCP-10-01484-2018 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, es posible reconocer ingresos de actividades ordinarias sin haber entregado los bienes al comprador. A continuación, se presentan los hechos que sustentan la consulta:

“1. Vecol S.A al cierre del ejercicio reconoció en sus estados financieros un ingreso proveniente de una licitación pública del año 2017 con el Ministerio de Agricultura y Pesca del Uruguay.

2. En la licitación se da los términos denominados “pliego particular licitación pública internacional 2017”, la cual sale en el mes de Julio de 2017 para la adquisición de vacunas, licitación que año tras año la ha realizado desde el año 2001 y Vecol S.A ha participado siempre y ha sido beneficiado de una parte de la licitación.

3. El gobierno del Uruguay en cabeza Ministerio de Agricultura y Pesca nombra una comisión asesora de adjudicaciones y en el mes de agosto del año 2017 la Comisión asesora de adjudicaciones determinó, que la oferta presentada por Vecol S.A, cumplía sustancialmente con todas las formalidades requeridas en la licitación pública internacional de ese año.

4. Una vez conocida el acta de la comisión asesora Vecol S.A no antes, en su reunión mensual de producción y en acta escrita se programa la producción de la vacuna licitada, de acuerdo con las condiciones del pliego licitatorio. El Ministerio de Agricultura y Pesca, tiene por costumbre realizar la licitación entre julio y agosto a raíz de que la producción del biológico tarda entre 4 a 5 meses con el fin de asegurar la vacuna para el ciclo del año siguiente y los distintos laboratorios que participan en esta licitación, deben empezar con un tiempo suficiente para cumplir con los plazos que están en el pliego licitatorio.

5. En el mes de diciembre la vacuna estaba producida y aprobada por el ICA ente de control en Colombia, cumpliendo con las condiciones del pliego licitatorio y que es uno de los requisitos fundamentales para comercializar el biológico.

6. El Ministerio de Agricultura y Pesca entre noviembre y diciembre debía tramitar en su país de acuerdo con los términos de la licitación, la exoneración de un impuesto para este tipo de transacciones, que sin este requisito no puede ser enviada la mercancía, de lo contrario al nacionalizar el biológico sería cobrado dicho impuesto. Teniendo en cuenta que Vecol S.A había cumplido con todos los requisitos de la licitación y al tener empacado y embalada la mercancía para el envío, en señal de aceptación de la negociación Ministerio de Agricultura y Pesca solicitan a través de nuestro representante Laboratorios Calier de Uruguay, emitir la factura de venta para los tramites antes mencionados y por esta razón el biológico se debió quedar en Colombia hasta tanto no saliera la resolución de exoneración de impuestos y en febrero de 2018 ser enviado.

7. Vecol para emitir la factura y con el fin de reconocer los ingresos en el año 2017 evaluó y analizo dicha transacción con el fin de que se cumplieran los requisitos expuestos en la sección 23 de ingresos de acuerdo con los siguientes criterios:

- a. La vacuna estaba totalmente liberada por el ICA que es el ente de control.
- b. El Ministerio de Agricultura y pesca del Uruguay en el pliego licitatorio exige que haya una póliza de garantía y Vecol solicita por medio del Bancolombia que Scotiabank genere la garantía y el 27 de diciembre de 2017 Scotiabank emite la carta de garantía de la licitación internacional 12/17.
- c. Estaban reconocidos e identificados los bienes, los ingresos, los costos y los gastos de dicha transacción.
- d. Era un hecho cierto la entrega de los bienes al exterior, de acuerdo con las prácticas comerciales y al conocimiento y trayectoria con el cliente desde hace mas de 15 años.
- e. Estaban garantizados los pagos de acuerdo con la partida presupuestal por parte del gobierno adquiriente de la vacuna de acuerdo con resolución definitiva de noviembre de 2017.

f. Están identificados los sitios de entrega de los bienes y las condiciones de entrega de la vacuna.

8. Los siguientes son elementos considerados para la minimización de los riesgos de la operación como lo describe la NIIF para pymes sección 23 reconocimiento de ingresos, así:

a) Emisión de la factura de venta por parte de VECOL y aceptación del negocio por parte del comprador, con la cual se hicieron los trámites para la exoneración del impuesto y el pago de la obligación en el año 2018.

b) La emisión de la póliza de cumplimiento por parte de una entidad financiera a favor del ente gubernamental del exterior que garantiza los riesgos emergentes del incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en los pliegos de la licitación.

9. Como hechos posteriores a la facturación están los siguientes:

a. Entrega de mercancía por parte de VECOL S.A y aceptación por el Ministerio de Agricultura y Pesca del Uruguay.

b. Cancelación de la factura por parte del Ministerio de Agricultura y Pesca expedida por VECOL en diciembre de 2017. (...)"

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que: "Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley."

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

"a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

La Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, anexa al Decreto 3022 de 2013, al cual se acogió VECOL, dentro de los lineamientos establecidos en la Resolución N° 414 de 2014 emitida por la CGN, señala lo siguiente:

“Venta de bienes

23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

23.11 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.” (Subrayado fuera de texto)

El apéndice de la Sección 23 de las NIIF para pymes, señala el siguiente ejemplo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias:

“Ejemplo 1 Ventas del tipo “facturación sin entrega”, en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación

23A.3 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) sea probable que se efectuará la entrega;
- (b) la partida esté disponible, identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;
- (c) el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y
- (d) se apliquen las condiciones usuales de pago.”

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a su consulta es pertinente señalar que las entidades públicas no pueden aplicar o acogerse a los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, toda vez que el organismo regulador y la autoridad doctrinaria en materia de contabilidad pública es la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que de acuerdo con lo establecido en la Sección 23 de las NIIF para las pymes, los ingresos de la empresa generados por la venta de bienes, se deberán reconocer cuando se cumplan todos los requisitos establecidos en el párrafo 23.10, entre ellos que se haya transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo asociados a los bienes, lo cual puede ocurrir cuando aún no se ha realizado la entrega o el traspaso de la titularidad, siempre y cuando la empresa no conserve el control efectivo de los mismos, pueda medir el ingreso de forma fiable, tenga plenamente identificados los costos asociados a la venta y sea probable que se obtengan los beneficios económicos asociados a la transacción.

Teniendo en cuenta lo anterior, y dado el contexto planteado por VECOL S.A. en la consulta, en la cual plantea que no conservaba los riesgos y beneficios asociados a los bienes, que el comprador solicitó la facturación, aceptando el hecho económico de la venta, que el bien estaba totalmente listo para ser entregado en las condiciones solicitadas por el comprador y que la demora en la entrega fue por petición de este, entonces es procedente el reconocimiento de los ingresos por la venta de las vacunas aún cuando no se ha realizado la entrega física al cliente.

No obstante, es importante mencionar que la empresa deberá analizar de forma separada cada transacción que involucre el reconocimiento de ingresos, y evaluar el cumplimiento de todos los elementos contenidos en la Sección 23 de la NIIF para las pymes.

CONCEPTO No. 20192000029921 DEL 23-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público
	TEMAS	Ingreso-venta de bienes Ingreso-venta de servicios Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables para registro de los ingresos producto de la venta de bienes y servicios prestados por la empresa.

Doctor
GONZALO PARRA RODRIGUEZ
Contador
Imprenta Nacional de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002336-2, del día 20 de junio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En el año 2017 la Imprenta Nacional de Colombia contaba con 3 líneas de negocios agrupadas en las siguientes sub-cuentas:

- 420401-Productos Manufacturados, conformada por: Obra editorial y Diario Oficial.
- 421004-Bienes comercializados: conformada por productos manufacturas para terceros (POP-Productos Promocionales).
- 439022-Venta de Servicios: conformada por la prestación de servicios de Gestión Documental.

En el año 2018 la Imprenta Nacional de Colombia, define en su plan estratégico 5 líneas de negocios, (Diario Oficial, Impresión, Agencia, gestión Documental y Plataforma Jurídica) registradas en las siguientes subcuentas:

- 420401-Productos Manufacturados, conformada por: Diario Oficial e Impresión
- 439022-Organización de eventos, conformada por Agencia de Comunicación y Gestión Documental.

La Línea de agencia contempla la prestación de servicios tales como:

- Servicios BTL: organización de eventos con toda la logística necesaria (Ejm: alquiler de espacios y mobiliario, transporte de elementos y personal, entrega de refrigerios, estación de café, contratación de conferencistas etc)
- Servicios ATL: publicidad en medios masivos como: televisión, radio y prensa nacional.
- Elementos POP: consiste en el suministro de artículos con publicidad personalizada según lo solicite el cliente (pendones, esferos, pocillos, USB, banner etc) Vale la pena aclarar que estos elementos en el plan de cuentas del año 2017 se registraban en la subcuenta 421004-denominada Bienes comercializados)
- Gestión Documental encargada del manejo de archivo y documentación de las diferentes entidades que requieren nuestro servicio.

Sin embargo, algunos de nuestros clientes lo causan en su contabilidad dependiendo del rubro presupuestal que afecten, EJEMPLO:

Central de Inversiones código 81500000 La imprenta reportó la suma de \$ 1.818.109.155 en la cuenta 439022 Organización de eventos, mientras que Central de Inversiones ese valor lo registró como un gasto de bodegaje en la cuenta 521154.

EL DANE, Imprenta reportó la prestación de los servicios por la cuenta 439022 Organización Eventos por \$ 19.933.723.968 sin embargo el DANE no reportó operación recíproca porque Ellos lo registraron según su rubro presupuestal.

Otra situación es la siguiente: La Imprenta Nacional de Colombia, los servicios públicos tales como la energía, el gas, el aseo, la vigilancia y el agua los causa prorrateando por centro de costos de acuerdo al área 69% producción a la cuenta 7116031701, 22% administración cuenta 51111701 y 9% comercial y ventas cuenta 52111501, al momento de hacer el informe de operaciones recíprocas solo se incluye la cuenta 51 y 52 que corresponde al 31% que son recíprocas, sin embargo, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá reporta el 100%, la de Telecomunicaciones también, lo que indica que imprenta en estos informes deja de reportar el 69% que tiene contabilizado en la cuenta 7 costos directos e indirectos de producción. Caso (Sic) igual ocurre con el pago del Impuesto predial y de vehículos.

Por lo dicho anteriormente, no hay reciprocidad en los reportes con las diferentes entidades estatales, por lo que acudimos a su experticia para que por favor nos asesoren indicando si las cuentas que Imprenta Nacional está utilizando son las correctas para el tipo de prestación de servicio que otorgamos o si las debemos cambiar? Y a cuáles? De acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 139 del año 2015 y su actualización con la Resolución N°

586 del 2018 para de esta manera tener claridad y así lograr homogeneidad en la información contable pública a reportar.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2. Representación fiel del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, define la característica cualitativa de representación fiel, así:

“4.1.2 Representación fiel Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios. Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública del documento en mención, define el principio de Esencia sobre Forma en los siguientes términos: “(...) ...las

transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, que se originan en la venta de productos manufacturados que produce la empresa. (...)

4210-BIENES COMERCIALIZADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, que se originan en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de la empresa. (...)

4390-OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el Manual Funcional del Proceso de Consolidación de 2018 elaborado por la CGN se establece lo siguiente:

“(...) 2.3.6 Regla general de conciliación

Propósitos:

Depurar o deducir, a partir de las OR reportadas y las estimadas, los saldos generados en la agregación de las “Cuentas del Balance de prueba” de las entidades que conforman el centro de consolidación.

Funcionalidad:

Proceso mediante el cual, entidad por entidad, se descuenta del saldo agregado de “las Cuentas del Balance de prueba” el valor del saldo de las OR reportadas, estimadas y asimiladas en cada concepto contable (subcuenta) correspondiente. En este proceso se tienen en cuenta las siguientes consideraciones: (...)

Una vez calculadas las diferencias de saldos por conciliar, el sistema las agrupa por su origen y las identifica de acuerdo con los siguientes mensajes auxiliares:

(...)

22. Por criterio contable y normatividad vigente

Esta clasificación de saldo por conciliar determina disparidad en el criterio para el registro de las operaciones que se pueden resumir en:

- La misma operación se puede aplicar de formas diferentes en cada una de las entidades involucradas (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos se deben reconocer y registrar de acuerdo con la naturaleza de la operación, recurriendo a juicios profesionales para determinar, entre otros aspectos, la cuenta y subcuenta contable que mejor representa la esencia económica de la transacción.

Por lo anterior, si los ingresos causados por la empresa se originan en la venta de productos manufacturados que produce esta misma, se registrarán en la subcuenta 420401-Impresos y publicaciones, de la cuenta 4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS, como es el caso del diario oficial. Si los ingresos causados por la empresa se originan en desarrollo de la actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de esta, se registrarán en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, de acuerdo con el tipo de bien que entregue.

Los ingresos devengados por la empresa que provienen de la prestación de servicios en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato y relacionadas con organización de eventos, publicidad y propaganda y gestión documental, se registrarán en las subcuentas 439022-Organización de eventos, 439007-Publicidad y propaganda, y 439090-Otros servicios, respectivamente, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS; en este

último caso, podrán hacer una mayor desagregación a nivel de auxiliares, según sean las necesidades de información.

Es así como la entidad adquirente del producto manufacturado, del bien comercializado o del servicio prestado deberá registrar la cuenta por pagar y el gasto o el activo, según corresponda, de acuerdo con la esencia económica de la transacción, en función de los objetivos que el adquirente se propone con estos, antes que por la mera clasificación presupuestal del gasto.

Respecto a las operaciones recíprocas, se debe tener en cuenta que para los casos en los que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, y para la Imprenta Nacional un ingreso, se generarán saldos por conciliar que, de conformidad con el Manual Funcional del Proceso de Consolidación de la CGN, serán agrupados bajo el concepto de “Por criterio contable y normatividad vigente”, en donde es viable que la misma operación se reconozca de forma diferente en cada una de las entidades involucradas, sin que ello implique errores de registro contable.

CONCEPTO No. 20192000034311 DEL 14-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingreso-Venta de bienes Otros ingresos Costo de venta de bienes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos financieros de las cuotas recibidas por COTECMAR en un arrendamiento financiero.

Doctor

JOSE MANUAL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002514-2, del día 09 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Cotecmar en su calidad de Corporación tiene considerado como actividad principal propender por la generación y el desarrollo del conocimiento científico y tecnológico en la industria naval, marítima y fluvial, de igual manera promueve proyectos comerciales en industrias diferentes a la naval aplicando sus capacidades adquiridas, es así como la Corporación desarrolla proyectos de innovación y gestiona la introducción de sus productos en el mercado.

Resultado de estos esfuerzos, se diseñó y construyó un Empujador de río que se introdujo al mercado a través de un contrato de arriendo con el que se evidencia el beneficio económico que se deriva del nuevo producto y su colocación en el mercado.

De acuerdo a lo estipulado en la resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y atendiendo a las disposiciones sobre arrendamientos del punto 13 en su capítulo 1, el reconocimiento contable de esta operación considera que en el contrato de arrendamiento se identificó que se transfieren al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo aunque no haya sido transferida la propiedad del mismo, por tanto, cumple con las

condiciones para clasificarse como un arrendamiento financiero, su tratamiento contable en resumen, implica reconocer una cuenta por cobrar a cargo del arrendatario, retirar el bien de la propiedad planta y equipo de la compañía y reconocer los ingresos financieros y la disminución de la cuenta por cobrar en cada una de las cuotas durante el periodo del plazo del arrendamiento.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 13 del capítulo 1 describe el tratamiento contable de los arrendamientos.

Sobre el caso planteado se expresan las siguientes consultas:

1. Teniendo en cuenta la actividad principal de la Corporación, ¿es posible reconocer los ingresos que se consideran financiero de las cuotas durante el periodo del contrato de arrendamiento en los grupos de cuentas 42 o 43?
2. En caso de que estos ingresos puedan ser reconocidos en los grupos de cuentas 42 o 43, ¿Cuál sería la cuenta contable que podría ser usada para el reconocimiento de estos ingresos?"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de arrendamientos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece lo siguiente:

"13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

13.1. Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes

a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

13.2. Arrendamientos financieros

13.2.1. Contabilización para el arrendador

13.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

13.2.1.2. Medición inicial

10. El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

11. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador.

12. Si para calcular la tasa implícita del contrato el arrendador no puede determinar el valor razonable del bien arrendado, empleará el costo de reposición o, a falta de este, el valor en libros. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

14. Si el arrendador es productor o distribuidor del activo arrendado, los costos relacionados con la negociación y contratación de un arrendamiento se excluirán de los costos directos iniciales. En consecuencia, estos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que en un arrendamiento financiero, normalmente, tiene lugar al comienzo del plazo de arrendamiento.

15. Cuando el arrendador sea productor o distribuidor, reconocerá por separado a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado y b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.

16. El ingreso por la venta del activo para un arrendador que sea productor o distribuidor, será el menor valor entre el valor razonable del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario a lo largo del plazo del contrato descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo. No obstante, si se han pactado tasas de interés inferiores a las de mercado, se utilizará la tasa de interés de mercado para calcular el valor presente. En todo caso, los pagos incluirán el valor residual del bien arrendado que esté garantizado por el arrendatario o por otra entidad no vinculada con el arrendador, la cual tenga la capacidad financiera de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

17. El costo de la venta corresponderá al valor por el que esté contabilizada la propiedad entregada en arrendamiento menos el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta será la ganancia en la venta que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la empresa para las operaciones de venta directa.

13.2.1.3. Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.

19. Las estimaciones de los valores residuales del activo (cuya realización por parte del arrendador no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador) que se utilicen para determinar el préstamo por cobrar, serán objeto de revisiones regulares. Si se produce una reducción permanente en la estimación del valor

residual, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

20. Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la empresa aplicará lo dispuesto en la Norma de Préstamos por Cobrar.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 5 y 6 del numeral 3.4. Medición posterior, de la Norma de Préstamos por cobrar, establece:

“3.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

6. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

Es preciso señalar que cuando el arrendamiento se clasifique como financiero al determinar que el arrendador transfiere sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida, al comienzo del plazo del arrendamiento el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en la Norma de Préstamos por Cobrar.

Ahora bien, respecto a su consulta, los ingresos financieros de las cuotas del arrendamiento financiero no se registrarán en las cuentas y subcuentas correspondientes de los grupos 42-VENTA DE BIENES y 43-VENTA DE SERVICIOS, toda vez que corresponden al rendimiento financiero del préstamo por cobrar, el cual se reconocerá como mayor valor del préstamo y como ingreso en el resultado del periodo, acreditando la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamo por cobrar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cabe destacar que el arrendador que sea productor o distribuidor del bien reconocerá un ingreso por la venta de bien al comienzo del arrendamiento financiero, por el menor valor entre el valor razonable del activo y el valor presente de todos los pagos que recibirá a lo

largo del plazo del contrato, descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo, más no por el rendimiento financiero del préstamo por cobrar.

Adicionalmente, reconocerá el costo de la venta por el valor por el que esté contabilizado el bien entregado en arrendamiento menos el valor presente del valor residual del activo cuya realización, por parte del arrendador, no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta será la ganancia en la venta que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la empresa para las operaciones de venta directa.

2.23 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS**CONCEPTO No. 20192000030261 DEL 24-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento del déficit entre subsidios y contribuciones dentro de las cuentas de ingresos operacionales

Doctora
MARTHA SEIDEL PERALTA
Secretaria General
Alcaldía Distrital de Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002299-2, el día 18 de junio de 2019, por traslado parcial por competencia hecho por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA, mediante la cual solicita se aclare la siguiente pregunta:

“3. ¿El déficit entre subsidios y contribuciones pagados a un prestador debe ser considerado dentro de los ingresos operacionales, que hacen parte de las cuentas 4321 y 4322 conforme a la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 367 y 368 de la Constitución Política de Colombia establecen:

“Artículo 367. La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos.

(...)

Artículo 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 142 de 1994 “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 11. FUNCIÓN SOCIAL DE LA PROPIEDAD EN LAS ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS. Para cumplir con la función social de la propiedad, pública o privada, las entidades que presten servicios públicos tienen las siguientes obligaciones:

11.3. Facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades.

(...)

ARTÍCULO 14. DEFINICIONES. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

14.29. SUBSIDIO. Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

87.3. Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.

(...)

ARTÍCULO 89. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DE INGRESOS. Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta Ley,

distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.

Los concejos municipales están en la obligación de crear "fondos de solidaridad y redistribución de ingresos", para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente Ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta Ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso.

89.8. (modificado por el artículo 7 de la Ley 632 de 2000) En el evento de que los 'Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos' no sean suficientes para cubrir la totalidad de los subsidios necesarios, la diferencia será cubierta con otros recursos de los presupuestos de las entidades del orden municipal, distrital, departamental o nacional.

(...)

ARTÍCULO 99. FORMA DE SUBSIDIAR. Las entidades señaladas en el artículo 368 de la Constitución Política podrán conceder subsidios en sus respectivos presupuestos de acuerdo a las siguientes reglas:

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso.

99.7. Los subsidios sólo se otorgarán a los usuarios de inmuebles residenciales y a las zonas rurales de los estratos 1 y 2; las comisiones de regulación definirán las condiciones para otorgarlos al estrato 3.

99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio." (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incorporado mediante Resolución N° 414 de 2014 establece en los siguientes numerales:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

La Norma de Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En virtud de lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, al determinar que los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica, la Ley 142 de 1994 define los subsidios como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago, y establece que los subsidios son otorgados únicamente a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, las comisiones de regulación son las encargadas de determinar las condiciones de otorgamiento.

Igualmente, la mencionada Ley señala que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de los subsidios otorgados a la población beneficiaria de los mismos. En este sentido, para las empresas de servicios públicos estos recursos corresponden al pago insoluto por los servicios a los

usuarios beneficiados con los subsidios, por lo cual, el giro de estos por parte del Municipio no corresponde a un ingreso adicional para la empresa de servicios públicos, sino abonos al valor reconocido en las cuentas por cobrar por la prestación de los servicios subsidiados.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en sus facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, así como a diferenciar en las facturas el valor del consumo y de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados, el registro contable debe realizarse de igual forma.

Por lo tanto, para llevar a cabo el registro de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios con servicio subsidiado, la empresa de servicios públicos reconocerá mediante un débito en las subcuentas respectivas a la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, el valor total del servicio prestado, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes al servicio de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS. La Empresa deberá adoptar los mecanismos apropiados para identificar el componente que será cobrado al Municipio por concepto de subsidios.

Por el contrario, para efectuar el reconocimiento de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios en estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, debe tenerse en cuenta que el esquema de subsidios incorpora a estos, una financiación con un factor adicional que debe registrarse mediante un crédito en las subcuentas 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, el valor del servicio prestado se registrará con un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes a la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS y un débito en las subcuentas respectivas a la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor total del servicio y contribución.

En el momento de realizar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional cobrado a los estratos 5, 6 y sectores industrial y comercial, con los descuentos que por concepto de subsidios se realizan a los estratos 1, 2 y 3 por cada servicio, se debitará la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Si el valor del recaudo del factor adicional antes mencionado, es superior al importe a subsidiar en favor de los estratos 1, 2 y 3, esto significa que se genera un excedente, que en efecto, la Empresa deberá girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso por el

diferencial presentado, para lo cual debitará la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si como resultado de la comparación entre los subsidios y las contribuciones registrados para cada servicio la contribución es menor, el saldo de la subcuenta que identifica los subsidios de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, corresponde al valor por cobrar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de conformidad con la reglamentación establecida en él.

Por lo anterior, el déficit entre subsidios y contribuciones corresponde al saldo de la cuenta por cobrar insoluto de los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, que la empresa de servicios públicos deberá cobrar al Municipio con cargo al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso. Cuando dichos recursos sean recibidos a conformidad, la empresa debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto N° 20192000029921 del 23-07-2019

2.24 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO N° 20192000013751 DEL 11-04-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Ingresos por subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

Doctora
HILDA LUPE GOMEZ TOBAR
Profesional Especializado con funciones de Contador
Alcaldía Municipal de Chía
Chía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001278-2 del 22 de marzo de 2019, en el cual manifiesta que el Municipio maneja convenios interadministrativos con la Empresa de Servicios Públicos de Chía EMSERCHÍA E.S.P, sobre las cuales le surgen inquietudes para el reconocimiento contable:

Aclara que los convenios entre las dos entidades tienen una destinación específica y corresponden a convenios de asociación con el objetivo de anuar esfuerzos para la terminación de la construcción del colector de aguas lluvias, para la renovación de redes de tubería de asbesto cemento en diferentes sectores del área urbana, para la reposición de redes de acueducto en el sector occidental del municipio de CHIA.

Adicionalmente manifiesta que los activos generados en los convenios, no cumplen con las condiciones de Activos para el Municipio, de acuerdo a la Marco Conceptual para Entidades

de Gobierno, dado que el Municipio no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo Marco normativo descrito en la Resolución N° 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social, y que las condiciones Generales de estos convenios, son:

- “De estos convenios se genera la construcción, ampliación, mejoramiento y reposición de redes de acueducto y alcantarillado del Municipio de Chía, en donde se evidencia que el destino final de los bienes en el marco de estos convenios son para Emserchía E.S.P., quien dando cumplimiento al nuevo marco contable es quien tiene el control y el beneficio económico futuro del activo y quien realizará los mantenimientos futuros, entre otros.
- Los aportes que entrega el Municipio de Chía son exclusivamente para obra, el supervisor designado por el Municipio (EMSERCHIA) es quien realiza el debido control de la ejecución de estos recursos, a través de los avances, las actas de construcción e informes de ejecución financiera y la terminación de los mismos.
- Las ejecuciones de estas construcciones no se encuentran reconocidas en los Estados Financieros del Municipio de Chía.
- En el balance general del Municipio de Chía se reflejan los saldos de los recursos entregados en administración y a medida que se van legalizando los mismos se va afectado el gasto social del Municipio de Chía.”

Consulta:

1. Dentro de estos convenios, ¿se generan activos para el Municipio de Chía? (...)

Teniendo en cuenta que “(...) el Municipio de Chía no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo marco normativo descrito en la Resolución 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social.” (...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus

modificaciones y a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, respectivamente, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 468 de 2016, 598 y 625 de 2017, describe las cuentas, así:

“1986-ACTIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.” (Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas, así:

“2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

4430-INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, por parte de la empresa en liquidación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE

ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN expidió el concepto N° 20172000062251 dirigido al doctor Jairo Pinzón Guerra Representante Legal de la Empresa de Servicios Públicos de Chía, sobre el reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo, el cual en las conclusiones señaló lo siguiente:

“Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.” (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para determinar qué entidad debe reconocer los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos

Por tanto, para definir quién obtiene el control de los bienes, las entidades deberán verificar cual tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo.

A continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en el Municipio, concurre o apoya la gestión de una empresa, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecuta la empresa beneficiaria, o cuando los recursos se entregan en calidad de administración:

- 1) Tratándose del apoyo financiero a la gestión de la empresa, sin contraprestación, donde el Municipio cede el control sobre los recursos, las entidades deben determinar si el Municipio como entidad cedente ha impuesto condiciones para la entrega definitiva de los recursos, o si lo acordado en las cláusulas constituye

restricciones o limitaciones sobre el uso de los recursos por parte de la entidad beneficiaria o receptora.

a) Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones para la subvención:

En el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos a la Empresa, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por Subvenciones en la subcuenta 54245-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en tanto que la empresa receptora o beneficiaria registrará un ingreso por la transferencia recibida, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este caso el control de los recursos y el producto de la ejecución le corresponde a la empresa y por tanto, con la ejecución deberá reconocer en contabilidad los activos o gastos, según correspondan.

b) Cuando para la subvención de recursos se han impuesto condiciones

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero, en este caso (EMSERCHIA E.S.P) adquiere el derecho a los mismos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por la entidad cedente, como suele ocurrir cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, la entidad que cede los recursos, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual cancelará con el respectivo giro.

Por su parte, la empresa receptora de los recursos, reconocerá un débito en la subcuenta, en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

A su vez, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de la empresa, la entidad cedente reconocerá el gasto por subvención y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Empresa que recibe los recursos y tendrá el control de los mismos, con la ejecución, reconocerá los activos o gastos, según correspondan, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerán el ingreso por la transferencia y amortizarán el crédito diferido, para lo cual debitarán la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, al Municipio analizar las cláusulas pactadas en los convenios que ha suscrito con EMSERCHIA E.S.P y que se encuentran en ejecución, para identificar si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento antes referido, y comunicarle a la contraparte sobre dicho procedimiento con el fin que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

2) Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales una entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde de conformidad con la esencia económica la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, en este caso la entidad cedente (en este caso el Municipio) deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En tanto, la empresa gestora o receptora (EMSERCHIA E.S.P) debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto, esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre

la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos y por tanto con la ejecución, reconocerán los activos o gastos, según corresponda.

En cada caso, las operaciones recíprocas entre el Municipio y la Empresa corresponden a los gastos por subvenciones y los saldos que subsistan por las obligaciones registradas por parte del Municipio, en tanto que EMSERCHIA reportará los ingresos por subvenciones y los saldos que subsistan por los derechos reconocidos.

Se anexa el concepto N° 20172000062251 por estar relacionado con el caso planteado en su consulta, el cual se complementa con el presente pronunciamiento.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000006531 del 28-02-2019

20192000013071 del 08-04-2019

20192000021711 del 22-05-2019

20192000027981 del 04-07-2019

20192000030401 del 25-07-2019

20192000047381 del 11-09-2019

20192000052821 del 16-09-2019

2.25 OTROS INGRESOS**CONCEPTO N° 20192000010941 DEL 20-03-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.
	TEMAS	Ingresos de actividades ordinarias Otros pasivos diferidos.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los componentes del Costo Medio de Inversión incluidos en la tarifa de los servicios públicos domiciliarios.

Doctor
 GUILLERMO ARBEY RODRÍGUEZ BUITRAGO
 Gerente
 Acuavalle S.A,-E. S. P.
 Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000356-2 del 7 de Febrero de 2019, mediante la cual solicita aclarar de los conceptos 20172000056251 de 9 de septiembre de 2017 y 20172000056661 del 11 de septiembre de 2017, emitidos por la CGN, el procedimiento contable a aplicar por las Empresas de servicios públicos domiciliarios para el registro de los recursos incluidos en la tarifa, correspondientes al Costo Medio de Inversión-CMI, en donde se indicó que éste debía reconocerse como un pasivo.

Sobre el particular expone lo siguiente:

“... el denominado Costo Medio de Inversión (CMI) incluido en cada m3 de agua cobrado a los usuarios tiene como objetivos:

- a) Recuperar (en el plazo de vida útil remanente) el “costo de la inversión”, esto es la depreciación y la rentabilidad sobre el capital de los activos previamente existentes.
- b) Recuperar (en el plazo de vida útil), el “costo de la inversión”, esto es, la depreciación rentabilidad sobre el capital de las inversiones a realizar en los próximos 10 años.

El componente a) está devolviendo a las empresas el capital invertido en el pasado, por lo tanto, estas pueden utilizar el ingreso generado para el repago de la deuda adquirida para realizar esa inversión o para remunerar a sus socios, sean estos públicos o privados. Por tanto, no tiene sentido alguno pensar que esos recursos deban constituir reserva o similar.

El componente b) por su parte, es un préstamo que las empresas están recibiendo de sus usuarios (reconociendo sobre este el costo de capital definido por la CRA, pues a la tarifa se lleva el valor futuro de la inversión descontado ese valor a dicha tasa). Dado que en cada año solo se recupera la depreciación y la rentabilidad, cuando la empresa en un año realiza con sus recursos una inversión igual o superior a dicha depreciación más rentabilidad que han cobrado a sus usuarios en ese año, ya no tiene deuda con los usuarios, tal como lo determina la fórmula de Provisiones para Inversión definida en el artículo 109 de la Resolución CRA 688 que establece:

(...)

ARTÍCULO 109. Provisión de inversiones por no ejecución del POIR (...)

Parágrafo. A partir del cuarto año de vigencia de la formula tarifada definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora. (...)

Para dar claridad de lo anterior, la CRA en el concepto otorgado a Aguas de Cartagena S.A E.S.P. bajo el radicado N° 20174010003591 del 01 de febrero de 2017, presentó como archivo adjunto, un ejemplo de cálculo de la provisión de inversiones, en cuyo desarrollo se observa claramente que el “Costo de Inversión” de que trata el artículo 109 de la Res. CRA 688, es efectivamente la depreciación y rentabilidad de la inversión proyectada, sin existir en ese cálculo ninguna referencia a la depreciación y rentabilidad de la base de capital regulada al inicio del período tarifario, es decir que no es sobre todo el CMI que se deben hacer provisiones pues solo puede considerarse como un cobro por un servicio aún no prestado la diferencia la parte correspondiente a la inversión proyectada.

Tomando en consideración lo anterior, les pedimos aclarar de manera precisa el alcance de los conceptos citados al inicio de este documento, ya que los organismos de control, en especial las contralorías, que no conocen, ni tienen porqué conocer en detalle la formulación conceptual y matemática de la regulación definida por la CRA, están considerando que las empresas deben dar cumplimiento al registro contable según lo definido en dicho concepto.

Consideramos que el concepto de reserva solo debe aplicarse al componente del CMI destinado a cubrir el costo de la inversión futura (es decir el citado en el literal b arriba anotado) y que la reserva debe aplicarse exactamente como lo establece la CRA como organismo de regulación sectorial.”

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 688 de 2014 de la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico, “Por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con más de 5.000 suscriptores en el área urbana”, modificada por la Resolución CRA 735 de 2015, define el CMI y los elementos a considerar para su cálculo.

Para determinar los valores, el ARTÍCULO 5° señala: “Año base. Para efectos de la presente resolución, se considerará como año base el 2013”

En relación con el CMI para la remuneración de los bienes al servicio de la ESP en el año base, esta Normativa en el título IV. DE LOS COSTOS DE PRESTACIÓN, Capítulo III DEL COSTO MEDIO DE INVERSIÓN, artículo 46. Base de Capital Regulada del Año Base (BCRo), señala: “La base de capital regulada del año base para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado se define de acuerdo con la siguiente expresión:

$$BCR0,ac/al = VI287,ac/al + VIDí287,ac/al$$

(...)

Donde:

$VIDí287,ac/al =$ Valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base, sin incluir las inversiones ejecutadas con base en los planes de inversión de la Resolución CRA 287 de 2004 (VPIRER) para cada servicio público domiciliario. Para su cálculo se seguirá lo dispuesto en el parágrafo 4 del presente artículo.

(...)

Parágrafo 4. El valor por cobrar de los activos afectos a la prestación del servicio que se encuentran en funcionamiento en el año base ($VIDí287, ac/al$), se determinará de acuerdo con el valor registrado en los estados financieros a cierre de diciembre del año base netos de depreciaciones, ajustado por inflación, sin incluir valorizaciones. En el caso que no sea posible valorar los activos afectos a la prestación del servicio por medio de la información contable podrá determinarlos con una valoración técnica, definida teniendo en cuenta lo

establecido en el ANEXO IV. A partir de la vigencia de la presente resolución, el cálculo de su rentabilidad se realizará con base en la tasa de descuento, vidas útiles y método de depreciación lineal del presente marco tarifario.”

De otra parte, el Plan de Obras de Inversiones Reguladas (POIR), para el cálculo del componente de remuneración de inversiones futuras, según el artículo 50 de esta misma norma, comprende, “el conjunto de proyectos que la persona prestadora considera necesario llevar a cabo para disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio exigidos durante el período de análisis, en el APS de cada uno de los municipios que atiende. La persona prestadora deberá tener en cuenta en la definición de cada uno de los proyectos incluidos en el POIR los componentes técnicos, de gestión ambiental y gestión de riesgos.

(...)

En todo caso, los proyectos que se incluyan en el POIR corresponderán a aquellos que se financien exclusivamente vía tarifa. (...)

Y de otra parte, en el artículo 52. Criterios para definir los proyectos en el POIR, señala:

“(...) Los recursos recaudados con el CMI deben enfocarse para financiar proyectos que permitan disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio, dando prioridad a los proyectos que logren en el menor tiempo, y a los menores costos posibles, mejoras en el cumplimiento de las metas proyectadas para cada dimensión. Para lo anterior, se deberá atender, entre otras, la reglamentación que sobre el orden de prioridades se encuentra definida en el Reglamento Técnico del Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico RAS-2000 o en la norma que lo modifique, adicione o derogue.”

Además, el artículo 109 dispone que deberá constituirse una provisión de inversiones por no ejecución del POIR según la metodología allí señalada, anotando en el párrafo que “A partir del cuarto año de vigencia de la metodología tarifaria definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora.”. En reunión con funcionarias de la CRA, esta provisión se refiere a los recursos que vía CMI se recauden para la realización de proyectos futuros y que no se hubieran llevado a cabo.

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, contenido en la Resolución 414 de 2014, define los elementos de los estados financieros, señalando en el numeral 6.2.1. “Un pasivo es una

obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.4. define los Ingresos como, “los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)”

Los ingresos se reconocerán, según lo dispuesto en el numeral 6.2.3. “cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad. (...)

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos, obtenidos en el periodo contable que dan como resultado el aumento del patrimonio de la Empresa y se

reconocen en la contabilidad cuando puedan medirse con fiabilidad y se posee un grado de certidumbre suficiente de que van a ser realizados.

Ahora, respecto de los elementos que componen la tarifa que cobran las Empresas de servicios públicos domiciliarios, según la regulación de la CRA, el cargo por consumo incluye entre otros, el Costo Medio de Inversión-CMI o remuneración obtenida por los activos asociados con la prestación del servicio, el cual incluye un primer componente relacionado con la remuneración por los activos que utilizaba la ESP hasta Junio 30 de 2016 para la prestación del servicio, que efectivamente constituye un ingreso de la Empresa y se causará con el valor del servicio prestado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

El segundo componente, calculado conforme a lo dispuesto en Resolución expedida por la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico, entidad regulatoria en la materia, corresponde a los recursos liquidados en la tarifa, destinados a atender el Plan de Obras e inversiones o inversión futura, los cuales hasta cuando se ejecutan las obras deberán registrarse en la contabilidad de la ESP como un pasivo diferido mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con la ejecución de las inversiones planeadas, cancelará el pasivo diferido y reconocerá el ingreso.

En relación con la cuenta del pasivo se evaluará la creación de una subcuenta específica para registrar el CMI para atender el Plan de Obras e Inversiones.

Este procedimiento, facilita a la Empresa y a los usuarios de la información, el control de los recursos por ejecutar o para atender lo dispuesto en el parágrafo del artículo 109 de la Resolución CRA 688 en donde, si en un plazo determinado no se ejecuta el Plan de Obras e Inversiones, estos valores se trasladan al encargo fiduciario constituido para atender la realización de las inversiones o para su devolución, conforme a la precisión expresada por funcionarios de la CRA.

Con el presente se complementan los conceptos 20172000056251 de 9 de septiembre de 2017 y 20172000056661 del 11 de septiembre de 2017, en relación con la distribución del CMI y su correspondiente registro.

CONCEPTO N° 20192000012021 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses generados por los recursos del Fondo de Vivienda y que son destinados a los créditos de vivienda.

Doctor
 MOISES BANGUERA PINILLO
 Profesional Especializado con funciones de Contador
 Industria de Licores del Valle (ILV)
 Palmira.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001126-2 del 12 de marzo de 2019, trasladada a esta Subcontaduría por el doctor Jaime Humberto Jiménez Vergel Coordinador Grupo de Servicio al Bogotá D.C.ano Institucional de la Función Pública en la cual formula la siguiente consulta:

“La Industria de Licores del Valle del Cauca, con NIT 890399012, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Departamental.

Mediante acuerdo de Junta Directiva N° 63 de 251 de octubre de 1982 creó el Fondo de vivienda para otorgar créditos de vivienda a sus trabajadores.

El llamado Fondo de vivienda no tiene personería jurídica y los recursos destinados para tal fin, se manejan en la contabilidad de la empresa. Es decir el valor de los créditos otorgados a los trabajadores y los abonos que hacen los mismos están en el balance de la ILV.

El llamado fondo se nutre de los recursos que defina la ILV de sus propios recursos, de los abonos a capital y de los intereses.

La consulta es la siguiente:

¿Los recursos que destina la ILV para préstamos a los trabajadores de sus propios recursos deben afectar el presupuesto de la entidad?, es decir deben aprobarse en el presupuesto oficial? ¿O solo debe ser un traslado de cuenta bancaria o de tesorería?

Los recursos por abonos a capital de los trabajadores que ingresen a las cuentas de la ILV, para destinarlos a créditos de vivienda, ¿deben ingresar al presupuesto de la ILV y otorgarlos desde el presupuesto oficial de la entidad?

Por ser estos recursos destinados a vivienda, no deben reflejarse en el presupuesto de la entidad, ¿solo deben manejarse por tesorería?

Los intereses que se generan del fondo afectan los ingresos de la entidad, pero según el reglamento deben destinarse para créditos de vivienda. ¿Como debe ser su afectación contable y presupuestal?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

De otra parte, la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, aplicable por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

“4802-FINANCIEROS

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor

del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Sobre los interrogantes relacionados con el manejo presupuestal de los recursos que la Empresa destina a los préstamos para los empleados, me permito aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene la competencia para pronunciarse sobre aspectos de carácter presupuestal, por cuanto el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de CGN, entre otras: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

Por esta razón, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, he dado traslado de esta solicitud a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por cuanto el tema consultado relacionado con el manejo presupuestal es de competencia de esa Dirección.

Con relación al interrogante sobre la afectación contable de los rendimientos que genera el Fondo y que según el reglamento deben destinarse a los créditos de vivienda, de conformidad con el Marco Normativo Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, corresponderán a un mayor valor del Fondo en la subcuenta y cuenta del activo donde se tengan reconocidos estos recursos, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019
20192000000321 del 10-01-2019
20192000002301 del 30-01-2019
20192000007111 del 04-03-2019
20192000011281 del 22-03-2019
20192000021711 del 22-05-2019
20192000026751 del 25-06-2019

20192000028781 del 11-07-2019

20192000029921 del 23-07-2019

20192000031151 del 01-08-2019

20192000034311 del 14-08-2019

20192300037141 del 02-09-2019

2.26 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**CONCEPTO No. 20192000029721 DEL 19-07-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan o administran ahorro del público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Contabilización de los gastos de administración en el Grupo 51

Doctora
 JENNY PAOLA CORTES MORALES
 Coordinadora de Contabilidad (E)
 Capital Salud E.P.S. S.A.S.
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002477-2 del 8 de julio de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“Capital Salud EPS SAS es una empresa con mayor participación del estado, actualmente se reporta información con respecto a las cifras en los estados financieros a la Superintendencia Nacional de Salud.

Ellos mensualmente solicitan se les reporte una serie de indicadores financieros entre estos uno llamado “Gastos Administrativos”. Al realizar el cálculo de dicho indicador la SNS solicita se tenga en cuenta solamente la cuenta 51 (Gastos Administrativos), la cuenta 52 (Gastos de Ventas) y la cuenta 53 (Otros Gastos), NO contemple la 6 (Costos Administrativos) por ende el indicador da muy bajo a la realidad.

La consulta es si se puede comenzar a contabilizar todos los gastos administrativos solo en la cuenta 51 y de ser afirmativa la respuesta tiene alguna implicación a nivel normativo o sanción.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 9.2.2.2 de la Norma de inventarios, del anexo a la Resolución N° 607 de 2017, establece los costos de prestación de servicios se medirán por:

“...las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos. (...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable. (...) (Subrayado fuera de texto)

73- SERVICIOS DE SALUD

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los hechos económicos no puede estar en función de los resultados esperados de un indicador, puesto que es preponderante el cumplimiento de los criterios determinados en la regulación contable expedida por la CGN. Por lo tanto, atañe a la entidad identificar la naturaleza de las erogaciones para ser clasificadas correctamente como gastos de administración y operación, gasto de ventas, o costo, según correspondan frente a lo dispuesto en las normas respectivas.

La entidad deberá reconocer en las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, todas aquellas erogaciones que se encuentren asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, aquellas en que se incurre por la prestación del servicio de salud, y en las subcuentas de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, las que representan el costo de los servicios vendidos durante el periodo contable y que tiene relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de las actividades de la entidad.

De conformidad con lo anterior, no es viable que con el objetivo de mejorar los indicadores financieros que la Empresa deba presentar a la Superintendencia Nacional de Salud, se clasifiquen como parte de los Gastos de Administración y Operación erogaciones diferentes a las asociadas con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, so pena de incumplir el Marco Normativo que le corresponde, afectando la calidad de la información financiera y el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por último, en cuanto a las eventuales sanciones que se puedan desprender por no cumplir con lo estipulado por la CGN en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valor, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se precisa que ello es un asunto que debe evaluarse frente a las faltas gravísimas relacionadas en el Código Único Disciplinario, cuya aplicación compete a la Procuraduría General de la Nación.

Si la Entidad encuentra razones fundamentadas para plantear inconsistencias en la medición obtenida con el indicador formulado por la Superintendencia Nacional de Salud, deberá exponer sus argumentos frente a ese organismo de vigilancia, con el propósito que se efectúen los ajustes que sean pertinentes.

2.27 GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.28 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver concepto relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000031151 del 01-08-2019

2.29 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019

20192000000301 del 09-01-2019

2.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000028661 del 11-07-2019

20192000028781 del 11-07-2019

20192000031161 del 01-08-2019

2.31 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.32 OTROS GASTOS**CONCEPTO N° 20192000021711 DEL 22-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Gastos Sistema General de Regalías Ingresos Sistema General de Regalías Ingresos subvenciones Transferencias por cobrar Subvenciones por pagar Subvenciones por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de regalías en donde el producto del proyecto será reconocido por una empresa que actúa como entidad ejecutora y los recursos son girados al beneficiario final.

Doctora
ROSA EMILIANA MELO LOAIZA
Subgerente Financiero
ENERGUAVIARE S.A. E.S.P.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001764-2 del 3 de Mayo de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos de regalías transferidos por el Departamento del Guaviare a Energuaviare S.A. ESP, para ejecutar el proyecto BPIN 2017000070037 destinado a la construcción y electrificación rural en media y baja tensión de 13 veredas en el Municipio Calamar y 2 veredas en el Municipio de El Retorno-Departamento del Guaviare, el cual fue aprobado por el OCAD Región del Llano en Acta N° 15 del 6 de septiembre de 2017 por un valor total de \$9.637.216.145.21, con fuente de recursos, asignados al Fondo de Desarrollo Regional \$8.879.849.865.25 y al Fondo de Compensación Regional \$754.588.371 en donde, además, se designó como entidad ejecutora del proyecto a ENERGUAVIARE S.A. ESP.

Lo anterior, para atender la observación de la Revisoría fiscal, instancia que manifiesta en relación con la información financiera con corte a diciembre de 2018, que la Empresa debía registrar los recursos del proyecto como un pasivo por subvenciones condicionadas.

Al respecto la entidad indica:

Con fecha del 17 de agosto de 2017, la Gerencia de Energuaviare S.A. emite un Concepto de pertinencia técnica y financiera, según el cual: “Una vez realizados los cálculos de operación comercial durante la vida útil de la nueva infraestructura el proyecto NO requiere de recursos que garanticen la Administración, Operación y Mantenimiento y para llevar a cabo la reposición de activos del proyecto.

Por lo tanto, una vez analizado el proyecto y teniendo en cuenta los (sic) indicado, la Empresa emite CONCEPTO DE PERTINENCIA TÉCNICA Y FINANCIERA, comprometiéndose a realizar la administración, operación y mantenimiento y la reposición a nuevo de la infraestructura a construir, así como a realizar la comercialización y prestación del suministro de energía eléctrica a los suscriptores potenciales, ofreciendo los índices de calidad y continuidad previstos en la regulación.”

Así mismo, mediante Acuerdo N° 18 del 11 de septiembre de 2017, expedido por la OCAD Región del Llano, “Por medio del cual se adoptan decisiones relacionadas con proyectos de Inversión financiados o cofinanciados con recursos del Sistema General de Regalías- SGR” en el artículo 2° Viabiliza, prioriza y aprueba el proyecto de inversión BPIN 2017000070037 y designa como entidad pública ejecutora a Energuaviare S.A. ESP.

De otra parte, el oficio del 12 de febrero de 2018, del Despacho de la Gobernación del Guaviare señala: “(...) En este orden de ideas la infraestructura producto de la inversión a realizar con los recursos aprobados para el proyecto deberá ser contabilizada como un activo de ENERGUAVIARE, ya que esta es la entidad idónea para su administración y operación y quien se encuentra comprometida con la comercialización y prestación del servicio de suministro de energía eléctrica a los suscriptores potenciales del proyecto, ofreciendo los índices de calidad y continuidad previstos en la regulación.”

Además, el Dictamen de Revisor Fiscal sobre la información financiera de la Empresa a diciembre de 2018, señala:

“HALLAZGO 3: LA ENTIDAD GENERA UNA PRESUNTA SOBRESTIMACION DE INGRESOS EN LA VIGENCIA 2018 POR \$9.634.438.237,21. Durante el mes de enero de 2018 se efectuó un registro de causación a los ingresos por concepto de subvenciones de la entidad por valor de \$9.634.438,237,21 correspondiente al reconocimiento del proyecto BPIN 2017000070037 según acta de aprobación 015 de 2017 OCAD región del llano- Sistema General de Regalías, designando como entidad ejecutora a ENERGUAVIARE, para tal fin la entidad argumentó sus registros contables basados en las disposiciones contenidas en la

resolución 470 de 2016 para el registro de operaciones contables del SGR (Sistema General de Regalías).

(...)

Por otra parte, mediante oficio radicado por la Gobernación del Guaviare de fecha 12 de febrero de 2018 y dirigido a la empresa ENERGUAVIARE, establece que el bien debe ser contabilizado por la empresa de Energía Eléctrica del Guaviare porque es la entidad idónea para el mantenimiento y operación de los bienes a construir, sin embargo, no puede existir tenencia y dación de un bien sin ser construido aún y más sin iniciar el proyecto. Con base en este oficio la entidad en sus estados financieros efectuó el registro de ingresos por la totalidad de este proyecto, basado en las disposiciones contenidas en el numeral 4.2 de la resolución en mención que establece los traslados de asignaciones de la entidad beneficiada de la regalía a la entidad ejecutora, cuando el producto del proyecto va a ser de la entidad ejecutora. Sin embargo, la Revisoría fiscal considera que este registro no debió afectar los ingresos de la entidad dado que parte de este reconocimiento esta dado para buscar una reciprocidad entre entidades públicas dado el reconocimiento como entidad ejecutora, sin embargo como fue mencionado en anteriores párrafos no está acorde a los lineamientos que define el marco normativo de las subvenciones establecido por la Contaduría General de la Nación para Empresas que no cotizan y no captan ahorro del público res 414/14.”

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, el cual señala:

“3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1 Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional
Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (...)

4. TRASLADO DE ASIGNACIONES DIRECTAS Y DE RECURSOS DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL, DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA A LA ENTIDAD EJECUTORA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional traslade recursos a otra entidad para que esta última los ejecute a través de proyectos, se realizarán los siguientes registros contables:

4.1 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con base en el acto administrativo que establece la ejecución de los recursos por parte de una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, la entidad territorial beneficiaria de la regalía (...) si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

4.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

(...) **Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa,** debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

5. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN CON RECURSOS DE LAS REGALÍAS DIRECTAS O DEL 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL POR PARTE DE LA ENTIDAD TERRITORIAL U OTRA ENTIDAD QUE HAYA SIDO DESIGNADA

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos de las asignaciones directas o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional, la entidad ejecutora del proyecto de inversión, bien sea la entidad territorial u otra que haya sido designada (siempre que el producto del proyecto vaya a ser suyo y, por ende, va a beneficiarse del potencial de servicio o de los beneficios económicos asociados a los activos obtenidos), reconocerá el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

(...)

12.2.2 Recursos que se giran directamente al proveedor de los bienes y servicios del proyecto

(...). Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena, (...), si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa, la entidad territorial beneficiaria de la regalía o Cormagdalena debitarán la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.” (Subrayados fuera de texto)

Además, la Norma Ayudas gubernamentales y Subvenciones, en el numeral 2.2. Subvenciones señala:

“2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.
6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...) (Subrayados fuera de texto)

2.2.3. Devolución de subvenciones

14. El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP con la Resolución 470 de 2016, señala a las entidades beneficiarias de las regalías y a aquellas que participan en el proceso, la manera como deben incorporar en la contabilidad los diferentes hechos económicos derivados de la asignación de estos recursos, que para el caso, corresponden a regalías de la entidad territorial, asignados al Fondo de Desarrollo Regional y al Fondo de Compensación Regional, para realizar proyectos que son ejecutados por una entidad diferente a la entidad beneficiaria de los recursos (empresa), en donde el producto del proyecto será incorporado al patrimonio del ejecutor y los recursos son girados por el SGR directamente al proveedor de los bienes o servicios, por lo que tanto la entidad territorial como el ejecutor, deberán efectuar los registros contables pertinentes cuando tal flujo de recursos se ejecute.

Según lo anotado, corresponde a cada una de las entidades que participan en la operación realizar los siguientes registros:

Sistema General de Regalías:

En la contabilidad del sistema aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial y el correspondiente giro.

Entidad Territorial beneficiaria de la regalía

Causación del derecho a la regalía:

Con la información de la autorización de giro que realiza el SGR, la entidad territorial registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación Regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Los anteriores registros relacionados con los recursos de regalías asignados, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas entre el SGR y la entidad territorial.

Registro del traslado de recursos a la entidad ejecutora:

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la empresa, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce el gasto debitando la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIÓN POR PAGAR.

En este punto, como los recursos son entregados al contratista beneficiario final, cuando el SGR realice el giro, la entidad territorial cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, mediante un débito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIÓN POR PAGAR y crédito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Entidad Ejecutora:

Causación de la subvención:

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la empresa, conforme a las condiciones pactadas, esta registra un débito en la subcuenta 132416-

Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR con crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno Nacional de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor y como el activo será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor por la ejecución de los recursos, la empresa registra un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del Gasto o del Activo formado, con crédito a la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

En el evento que el giro realizado al contratista corresponda a un anticipo, la empresa lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-Avances y anticipos entregados y acreditando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, la cual al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

Las operaciones entre la entidad territorial y la ejecutora originan saldos de operaciones recíprocas que deben presentarse en el informe respectivo.

Es pertinente señalar que el acto administrativo a que se refiere el procedimiento, es aquel mediante el cual la entidad territorial como el ejecutor del proyecto registran el traslado de los recursos para la realización del proyecto, en donde se especifiquen las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución del mismo, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al beneficiario final, de manera que la entidad territorial reconoce contablemente el gasto y la empresa el ingreso por subvención en la medida que se realiza la ejecución de los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto, por lo que amerita revisar el procedimiento contable que aplica la empresa actualmente.

Ahora, en relación con la utilización de la cuenta de Subvenciones condicionadas, según lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del Marco normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público, cuando la entrega de la subvención incorpora alguna condición se registra como un pasivo por subvenciones condicionadas para una vez atendida la condición, reconocer el ingreso o en caso contrario devolver los recursos. En la información suministrada por la empresa no se presentan condiciones expresas que permitan concluir que la entidad debe reconocer un pasivo por subvenciones condicionadas.

CONCEPTO No. 20192000026751 DEL 25-06-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros gastos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las reparaciones por daños producto de siniestros en bienes de propiedad de terceros que se encontraban en las instalaciones de COTECMAR.

Doctor

JOSE MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR

Angélica Lara

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002056-2, del día 27 de mayo de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

“De la manera más atenta solicitamos su concepto sobre los costos asociados a las reparaciones causadas por siniestros presentados en bienes que ya han sido vendidos a los clientes pero que aún se encuentran en las instalaciones de la Corporación o en su defecto bienes propiedad de los clientes que son ingresados a la planta para someterse a mejoras y/o reparaciones.

Atendiendo las disposiciones del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y basados en el principio de asociación y de las normas relativas al reconocimiento de los ingresos se formula la siguiente consulta que busca implementar las mejores prácticas a la luz de la norma para representar de forma más razonable posible la situación financiera de la Corporación y los resultados de sus operaciones.

Basados en el principio de asociación el reconocimiento de los ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, por su parte la norma

relativa a los ingresos dispone que los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconozcan de forma simultánea.

Cuando en el proceso de producción, de mantenimiento o reparación se producen siniestros (incendio, inundación, etc) que ocasionan daños a terceros (bienes propiedad de clientes pero que están en las instalaciones de COTECMAR) generando perjuicios materiales, estos costos y gastos en los que se incurre para la reparación de esos daños que posteriormente son reclamados a la aseguradora a través de la póliza correspondiente con la que se cubrieron esos riesgos no tienen una relación de asociación con los ingresos.

En tal sentido, ¿es procedente clasificar estos costos y gastos al grupo 58 OTROS GASTOS?, al clasificarlo en este grupo no desvirtúa la relación ingreso costo y los resultados propios de la ejecución de las actividades ordinarias, adicionalmente estos siniestros están amparados por una cobertura y son objeto de recuperación una vez sean reconocidos por el asegurador, y estos ingresos tal y como lo dispone el catálogo general de cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público se clasifica en la subcuenta indemnizaciones de la cuenta ingresos diversos en el grupo 48 OTROS INGRESOS.

Considerando lo anterior esta clasificación permitiría revelar en los resultados del ejercicio el resultado real de las actividades ordinarias y en la relación otros ingresos y otros gastos se reflejarían estos resultados que no son propios de las actividades ordinarias pero que igualmente impactarían los resultados de las operaciones de la Corporación. (...)"

La Contaduría General de la Nación recibió la consulta contable con radicado número 20185500047682, del día 23 de noviembre de 2018, mediante la cual solicitó un pronunciamiento respecto del tratamiento contable para el reconocimiento de los costos asociados a las reparaciones causadas por siniestros presentados a los bienes propiedad de clientes que son objeto de reparación y/o construcción.

Mediante correo electrónico de fecha 17 de diciembre de 2018, la CGN solicitó al doctor José Manuel Reyes Guevara, Contador de COTECMAR, precisar el contexto para aclarar el por qué se habla de bienes de sus clientes, aclarar si las reparaciones se realizan en bienes vendidos por COTECMAR, si las actuaciones se realizan para atender garantías otorgadas y el por qué se mencionan indemnizaciones de las aseguradoras, sin que hasta la fecha se hubiera recibido respuesta a la petición, razón por la cual se procedió a dar respuesta al concepto bajo el supuesto de que se trata de una actividad propia de las garantías que otorga la empresa a sus clientes.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con radicado número 20182000076341, del día 26 de diciembre de 2018, dirigido al doctor José Manuel Reyes

Guevara de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR, mediante el cual se pronunció frente a los desembolsos por mantenimiento o reparación en el marco de las actividades propias de las garantías que otorga la empresa a sus clientes, tal como se indica a continuación:

“(…) Dado que no se obtuvo respuesta del consultante a las preguntas que se le formularon, el presente concepto se emite bajo el supuesto que se trata de una actividad propia de las garantías que otorga la empresa a sus clientes.

Por tratarse de hechos económicos que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, las garantías deben reconocerse como provisiones cuando se cumplan los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual y en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos que deben atender las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas por la CGN como anexos de la Resolución 414 de 2014 y las que la hayan adicionado o modificado.

En efecto, las garantías otorgadas por COTECMAR, constituyen una obligación para la empresa a título de provisión, por tratarse de circunstancias que aun siendo esperadas, resultan indeterminadas respecto de su importe o la fecha en que se harán exigibles. En este caso, se trata de obligaciones implícitas o contractuales que, considerando lo informado en el texto de la consulta, su exigencia se presenta con frecuencia, es decir, que las probabilidades de que se hagan exigibles son altamente probables.

La provisión originada en las garantías otorgadas por la empresa deberá medirse por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros; para lo que obligatoriamente se deberá evaluar históricamente las erogaciones efectuadas por la empresa en el cumplimiento de las garantías.

El gasto por concepto de las garantías se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 536901 Garantías contractuales de la cuenta 5369 PROVISIÓN POR GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS.

Cuando se haga efectiva la garantía y que su exigencia implique la reposición del bien, Cotecmar reconocerá un débito en la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados, del Grupo 15 INVENTARIOS.

Cuando la garantía implica un mantenimiento o reparación del bien, el reconocimiento de los costos o gastos totales del periodo se realizará por el valor neto o la diferencia entre el valor total consumido (devengado) en el periodo y el valor de los gastos o costos incurridos en la reparación, según la naturaleza económica de los mismos; por tanto, la diferencia no reconocida como costo o gasto y que representa el valor de los costos utilizados en la refacción se reconoce mediante un débito la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS.

En atención a lo anterior, el reconocimiento debe incorporar tanto los materiales como los demás componentes del costo utilizados en el procedimiento, cuidando que estos no queden indebidamente reconocidos bajo otros conceptos o que vayan a ser reconocidos doblemente.

Tratándose de los materiales utilizados en la reparación, se debitará la subcuenta 270701 Garantías contractuales de la cuenta 2707 GARANTÍAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS. (...)"

Mediante llamada telefónica del día 14 de junio de 2019 con el doctor José Manuel Reyes Guevara, Jefe de la División de Contabilidad de COTECMAR, se hacen las siguientes precisiones:

1. Aclara que COTECMAR se dedica a la construcción, mantenimiento, y reparación de artefactos navales, lo cual involucra materiales y servicios industriales que pueden ser de alto riesgo.
2. Con relación a la consulta, en la ejecución de las actividades que desarrolla COTECMAR a los bienes de terceros se han presentado siniestros que terminan afectando las embarcaciones de algunos clientes. En ese sentido, la empresa debe efectuar las respectivas reparaciones, las cuales no son producto de una garantía por el servicio de calidad, sino por una eventualidad en el desarrollo de las actividades de COTECMAR.
3. En esos casos hay pólizas que cubren esas eventualidades, de tal manera que se efectúan las reparaciones mientras se surte el proceso de reclamación a la aseguradora y se soportan las evidencias del siniestro.
4. La inquietud va encaminada en si las reparaciones por daños producto de siniestros en bienes de terceros se deben registrar dentro del grupo 58-OTROS GASTOS, teniendo en cuenta que no hacen parte de las actividades que cotizó al cliente, ni estaban incluidas dentro de las garantías por calidad del servicio.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad, define Asociación en los siguientes términos:

“Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el Capítulo V Ingresos, numeral 1, se dispuso lo siguiente:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

Reconocimiento 1.1.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

1.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, los recursos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 139 de 2015 describe el grupo 58-OTROS GASTOS, así: “...incluyen las cuentas que representan los gastos de la empresa que, por su naturaleza, no son susceptibles de clasificarse en alguna de las cuentas definidas anteriormente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y la información suministrada telefónicamente por el consultante, se concluye lo siguiente:

En la ejecución de las actividades que desarrolla COTECMAR a las embarcaciones de clientes que ya han sido vendidas pero que aún se encuentran en las instalaciones de la Corporación o en su defecto son ingresadas a la planta para someterse a mejoras o reparaciones, se han presentado siniestros como incendios, inundaciones, entre otros que terminan afectando

los bienes de terceros, por lo cual es necesario que la empresa ejecute las reparaciones pertinentes a las embarcaciones, actividades que no corresponden con las relacionadas a la venta de bienes o con las garantías otorgadas previamente.

En atención a lo anterior, las reparaciones de los daños producto de los siniestros que afectan bienes de propiedad de terceros que están bajo la custodia de COTECMAR y que no corresponden con las actividades relacionadas con la venta de bienes o con las garantías otorgadas previamente se deben reconocer como un gasto, registrando el valor respectivo en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, sin que este registro esté en contravía con el principio de Asociación contenido en el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Entre tanto, cuando la aseguradora reconozca la indemnización a favor de la empresa por los daños ocasionados tras el siniestro y sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros, reconocerá una cuenta por cobrar y un ingreso mediante un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por medio de este concepto se amplía el concepto con radicado número 20182000076341, del día 26 de diciembre de 2018.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019

20192000023301 del 04-06-2019

2.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Ver concepto N° 20192000034311 del 14-08-2019 relacionado con esta clasificación.

2.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000013201 del 09-04-2019

20192000023301 del 04-06-2019

2.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

2.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000028661 del 11-07-2019

20192000028781 del 11-07-2019

2.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO N° 20192000000281 DEL 09-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el registro posterior del Impuesto Diferido, omitido en el ESFA.

Doctora
 CIELO HELENA GUAYARA MONROY
 Profesional especializada en Unidad Financiera
 Lotería del Tolima
 Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004824-2, del día 27 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Es referente al impuesto diferido que la lotería del Tolima debía haber calculado una vez entró al nuevo marco normativo; para el cierre de la vigencia 2018 se debe calcular y efectuar la afectación contable que para nuestro caso afectaría el gasto porque se refiere a una diferencia temporaria imponible arrojando una perdida(Sic) de gran magnitud en los estados financieros que seria(Sic) de un impacto ya que nos encontramos en un plan de mejoramiento, para esto requerimos de sus orientaciones y conceptos a lo propuesto en este caso para la afectación contable, es posible que dicha afectación se realizara con la cuenta de perdida(Sic) de ejercicios anteriores?
 se podría amortizar este gasto gradualmente?
 se podría afectar la cuenta de impacto nuevo marco normativo?
 o que cuentas no podrían plantear para dicha afectación?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La norma de Impuesto a las Ganancias, del Capítulo V. Otras normas, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran

Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece:

“2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

(...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales, antes de que expire su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.

(...)

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

20. La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

21. Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.

(...)

2.2.4. Medición posterior

24. El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable. La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

25. Los cambios de valor de los impuestos diferidos, con independencia de que estos se generen por la reversión de las diferencias temporarias o por la disponibilidad de ganancias

futuras contra las cuales cargar los activos por impuestos diferidos, se reconocerán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el resultado del periodo, se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo.

b) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el patrimonio, se reconocerán en el patrimonio.

c) Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.”
(Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas correspondiente al Marco Normativo anexo Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, indica la descripción de las siguientes cuentas contables:

“3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

(...)

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)

4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado durante el periodo que es susceptible de ser recuperado en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento. Así mismo, representa el valor de las reversiones de las diferencias temporarias imponibles y el aumento del valor de los activos por impuestos diferidos cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

(...)

5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos, y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal

correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide. Así mismo, representa el valor de las reversiones de las diferencias temporarias deducibles y la disminución del valor de los activos por impuestos diferidos por falta de ganancias fiscales futuras suficientes contra las cuales estos puedan ser cargados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Anexo a la Resolución N° 414 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, establece:

“Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“2.1 Marco de referencia del proceso contable

2.1.1 Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las Entidades de Gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las

características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del Marco Normativo, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

La Norma de Impuesto a las Ganancias establece que, el impuesto diferido se debe reconocer cuando se generen diferencias temporarias, que surgen de comparar el valor en libros de los activos y pasivos con sus respectivas bases fiscales. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles, dando lugar a reconocer un pasivo, o deducibles, que dan lugar a registrar un activo en el Estado de Situación Financiera.

Considerando el párrafo anterior, el reconocimiento en el período de aplicación del activo o pasivo por impuesto diferido, se realiza afectando paralelamente el ingreso o gasto, en cuyo caso se debe efectuar el registro en las subcuentas correspondientes de las cuentas 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO o 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, y cuando estos hubieren surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, se debe registrar en el patrimonio.

Para el reconocimiento del impuesto diferido en la fecha del Estado de Situación Financiera de Apertura, causado con anterioridad a esa misma fecha, la entidad tuvo que aplicar los lineamientos del Instructivo 002 de 2014, y eliminar el saldo que se traía a 31 de diciembre de 2014 mediante un débito en la subcuenta 291502-Impuestos diferidos, de la cuenta 2915-Créditos diferidos, un crédito en la subcuenta 191087-Impuesto diferido de la cuenta 1910-Cargos diferidos, contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN; y concomitantemente, a fin de reconocer los nuevos valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos generados por la aplicación de los principios del nuevo marco de regulación, debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, o acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, según corresponda, todo ello contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Para efectos de la medición posterior, el impuesto diferido al final de cada periodo contable deberá someterse a revisión, a fin de registrar los cambios de valor en el ingreso o gasto, siempre que estos en el momento del reconocimiento inicial, se hayan registrado en el resultado del periodo; o en el patrimonio, cuando el reconocimiento inicial de dichos valores se haya registrado en el patrimonio. Para tal efecto, las cuentas contables que se deberán afectar, serán las indicadas en el párrafo anterior.

Es de precisar que, no es viable utilizar la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN para la medición posterior del impuesto diferido, toda vez que esta representa el valor neto de los impactos en el patrimonio de la empresa derivados de la transición al nuevo Marco Normativo, y que solo se debió afectar una única vez en la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y su saldo deberá ser presentado a partir de los primeros estados financieros comparativos con corte a 31 de diciembre de 2016 y los estados financieros subsiguientes. Así mismo, tampoco es viable utilizar la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si en el periodo de transición al nuevo marco de regulación comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, la entidad omitió en el Estado de Situación

Financiera de Apertura realizar las actividades propuestas en el numeral 1.3.3 Impuesto a las ganancias del instructivo 002 de 2014, el ajuste que deberá efectuarse por la diferencia temporaria imponible, será afectando el activo o el pasivo por impuesto diferido con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; ya que de manera explícita la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Si el ajuste indicado en el párrafo anterior es material, se procederá realizar la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos casos en que la reexpresión retroactiva se considere impracticable, habiendo previamente adelantado todas las gestiones necesarias para hacerlo; no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO N° 20192000002501 DEL 01-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados em una clasificación específica
	SUBTEMAS	Sistema documental contable Procedimiento para la evaluación del Sistema de Control interno contable.

Doctora
FRANCISCA MIREYA CORTÉS CONRADO
Directora de Contabilidad
Empresas Municipales de Cali-EMCALI
Santiago de Cali-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000092-2 del 11 de Enero de 2019, mediante la cual solicita indicar si existe alguna directriz contable de aplicación exclusiva para las Contralorías, mediante las cuales estas tengan facultad para exigir a las Empresas auditadas la implementación de un enfoque diferente a la Visión Sistémica, esto es que el detalle de la información comercial que se encuentra en los aplicativos periféricos que soportan los registros contables por diferentes conceptos, deben también llevarse en el área contable.

CONSIDERACIONES

El Anexo de la Resolución 385 de 2018 que modificó el Anexo de la Resolución 525 de 2016, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.”, señala:

“4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá

definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

4.3.2 Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las Entidades de Gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. (...)”

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación de Control interno contable en el numeral 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable señala:

“Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su

contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soporte a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o

escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo.

(...)

3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

(...)

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse

que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas y las Normas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores, ni Captan ni Administran ahorro del público, nos permitimos señalar:

La Norma relativa al Proceso Contable y Sistema Documental Contable contenida en el Anexo de la Resolución 385 de 2018 que modificó el de la Resolución 525 de 2016, dispone que las entidades definirán los libros auxiliares necesarios para llevar a cabo el registro de los hechos económicos, y según la organización del proceso contable y en aras de la eficiencia operativa, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas, éstas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros y en consecuencia no se requerirá que el detalle de la información administrada por otra dependencia se encuentre registrado en la contabilidad, concepto que igualmente se encuentra avalado en el Procedimiento para la Evaluación de Control interno contable regulado en el Anexo de la Resolución 193 de 2016, con el objeto de garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

Igualmente, este procedimiento hace referencia a los elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable como son: Disponer de una Estructura del área contable y gestión por procesos para la adecuada administración del sistema contable; de un Sistema de información que permita cumplir adecuadamente sus funciones; de un Sistema documental en el cual se han definido los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones en forma cronológica con base en los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

Ahora bien, en relación con su solicitud, no existe una directriz específica a las contralorías territoriales, por cuanto corresponde a la CGN en los términos de la Ley, determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual carece de competencia para expedir normas o directrices a las entidades de control, quienes como instituciones que ejercen la vigilancia y control fiscal por mandato constitucional, deberán acogerse a la reglamentación expedida por quien tenga competencia para ello.

CONCEPTO N° 20192000006211 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Causación de ingresos y gastos.

Doctora
 NUBIA ELIANA GARCÍA MONSALVE
 Directora de Contabilidad
 Lotería de Medellín
 Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000444-2, del 12 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre la siguiente pregunta:

- ¿Los gastos y los ingresos deben quedar dentro del mismo mes que incurran?, de lo contrario, ¿Qué podría pasar?

Lo anterior teniendo en cuenta que la contabilidad se alimenta de todas las áreas, siendo así ¿cómo hacerles ver que información debe llegar cumplidamente dentro de los términos exigidos a contabilidad?

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con lo establecido en la Ley 1952 de 2019, por la cual se expide el Código General Disciplinario, en lo relacionado con las faltas gravísimas, el Numeral 11 del artículo 57 señala que es una falta relacionada con la hacienda pública, “No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública SE: expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz”.

Ahora bien, la CGN expidió la Resolución 628 de 2015 modificada por la Resolución 456 de 2017, en la cual incorpora el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera.

En el párrafo 91 de dicho referente estableció que “el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales” (Subrayado fuera del texto).

Y así mismo, el párrafo 104 de dicho referente, estableció que “El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera del texto).

Es así como en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Marco conceptual, menciona dentro de los principios de contabilidad pública, el devengo sobre el cual señala que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el principio de asociación señala que “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, por la cual incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

En dicho procedimiento se establece que dentro del Marco de Referencia del proceso contable, adicional a los Marcos Normativos, se encuentran las políticas de operación las cuales “(...)facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, menciona como uno de los elementos y actividades para gestionar el riesgo contable, lo siguiente:

“3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

(...)

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá

implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Una de las características fundamentales de la información bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público es la representación fiel, la cual señala que la información financiera es útil cuando representa fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes, y adicionalmente señala que una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Adicionalmente, de acuerdo con el principio de contabilidad pública de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. De igual forma, se debe tener en cuenta que, conforme a lo establecido por el principio de asociación, el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, so pena de revelar inapropiadamente los resultados del período.

En ese sentido, la empresa deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Por lo anterior, se debe tener en cuenta que el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el

compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Para el cumplimiento de lo anterior, la empresa deberá adoptar los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal.

Ahora bien, el incumplimiento de la regulación contable podría configurar una falta sancionable por parte de la Procuraduría General de la Nación, a la luz del Código General Disciplinario establecido en la Ley 1952 de 2019, en el cual se considera como falta gravísima no dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.

CONCEPTO N° 20192000006251 DEL 26-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Normativa actualizada donde se encuentra los plazos para la convergencia en las Empresas Sociales del Estado y las consecuencias a las que no están APLICANDO NIIF.

Doctora
YANETH RODRÍGUEZ
AddThis Share Tools

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500002662, del 30 de enero de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Un cordial saludo, quisiera me resolvieran las siguientes preguntas, Normatividad actualizada donde se encuentra, los plazos para la convergencia de las NICSP-NIIF en las Empresas Sociales del Estado y las consecuencias a las que no están aplicando NIIF”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

1. Para darle respuesta a la primera parte de su consulta (normatividad actualizada donde se encuentra, los plazos para convergencia de las NICSP-NIIF en las Empresas Sociales del Estado), tendremos en cuenta lo siguiente:

En el artículo 3º cronograma de la Resolución 414 de 2014, señala:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

“Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo,

teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.”

Posteriormente, el artículo 2º de la resolución 663 de 2015, señalo,

Artículo 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

Artículo 3º Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco Normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

El párrafo 1º del artículo 2º de la Resolución 663 de 2015, establece:

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco Normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2016, las empresas que conforman el SGSSS prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- a) Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 31 de diciembre de 2016 y con el del 1 de enero de 2016.
- b) Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- c) Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- d) Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Parágrafo 2. Las empresas que conforman el SGSSS, que opten por aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el cronograma previsto en el parágrafo 1 de este artículo informarán tal decisión a la Superintendencia Nacional de Salud y a la Contaduría General de la Nación, a más tardar el 5 de febrero de 2016.”

Por otra parte, artículo 16º. Plazos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación de la Resolución 706 de 2016 establece:

ARTÍCULO 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2211

presente resolución, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA E INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA	31 DE MARZO	30 DE ABRIL
	30 DE JUNIO	31 DE JULIO
	30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
	31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA - CONVERGENCIA	1 DE ENERO DE 2018	30 DE ABRIL DE 2018
CONTROL INTERNO CONTABLE Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	31 DE DICIEMBRE	28 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	31 DE MAYO	DIEZ (10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE JUNIO.
	30 DE NOVIEMBRE	DIEZ (10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE DICIEMBRE.

PARÁGRAFO 1. El Representante legal y el Contador Público que tenga a su cargo la contabilidad de las entidades públicas que agregan información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios necesarios que deben tenerse en cuenta para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las diferentes categorías y reportarlos a la Contaduría General de la Nación, en las fechas definidas en el presente artículo.

Para el reporte del informe de evaluación de control interno contable, la responsabilidad de la agregación corresponde al Representante Legal y al Jefe de Control Interno o quien haga sus veces.

PARÁGRAFO 2. La Contaduría General de la Nación solo otorgará prórrogas para el reporte de las categorías de información de que trata el presente artículo cuando circunstancias excepcionales de materialidad y/o situaciones contingentes demostradas, afecten el proceso de consolidación.

2. En lo concerniente a la segunda parte de su consulta, (consecuencias para las Empresas Sociales del Estado que no están aplicando NIIF), tendremos lo siguiente:

El numeral 11 del artículo 57- Faltas relacionadas con la hacienda pública de la Ley 1952 de 2019, señala:

11. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.

Por último, se le hace la aclaración que las E.S.E.S no deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, las cuales son expedidas por un organismo internacional, sino que deben aplicar el marco normativo que obedece a un desarrollo propio de la CGN o sea la Resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente, bajo el supuesto que se trata de una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores y que no Capta ni Administra Ahorro del Público:

1) Fuente de información de la regulación contable pública. Toda la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública vigente, se encuentra publicada en la página web www.contaduría.gov.co bajo la pestaña "RCP", en la cual puede consultar los distintos marcos normativos existentes.

2) El cronograma para la implementación del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, al cual pertenecen generalmente las Empresas Sociales del Estado, está definido en el Artículo el 3º de la Resolución N° 414 de 2014, modificado por el Artículo 2 de la Resolución 663 de 2015, cuyos textos se encuentran transcritos en el capítulo de las CONSIDERACIONES, de este concepto.

Para mayor claridad sobre este asunto se adjunta el concepto 2017000022631 del 05 de abril de 2017 que expidió la Contaduría General de la Nación, dirigido al señor Omar G. Moreno J.

3) Consecuencias de la no aplicación de las NIIF.

Al respecto es pertinente precisar a las Empresas Sociales del Estado no les corresponde aplicar las NIIF, toda vez que estas son expedidas por un organismo internacional, sino que deben aplicar la normativa local expedida por el regulador competente, en este caso el Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, y sus modificaciones.

Ahora bien, para quienes no cumplan con el deber de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, se ven expuestos a incurrir en falta gravísima, de conformidad con el numeral 26 del Artículo 48 de la Ley 734 de 2002-Código Disciplinario Único, vigente hasta 27 de mayo de 2019; o en faltas relacionadas con la hacienda pública, de conformidad con el numeral 11 del Artículo 57 de la Ley 1952 de 2019-Código General Disciplinario, que deroga la 734 de 2002 a partir del 28 de mayo de 2019. En ambos casos, corresponde a la Procuraduría General de la Nación, calificar la falta y aplicar las respectivas sanciones.

CONCEPTO N° 20192300002991 DEL 08-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento aplicado en la contabilización de los activos mineros, los recursos naturales no renovables y los costos de descapote en la fase de producción de una mina a cielo abierto.

Doctora

LESLIE CABEZA BARRAZA

Gerente de Contabilidad

Generadora y Comercializadora de Energía del Caribe S.A E.S.P-GECELCA

Barranquilla

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004792-2, del 26 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- Teniendo en cuenta que a partir de junio de 2019 se inicia la etapa de explotación de la Mina Las Palmeras, y que el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no contiene los lineamientos para el tratamiento de los activos mineros ni los recursos naturales renovables, ¿Qué normativa se debe tomar como referencia para contabilizar la medición posterior de estas transacciones? ¿Podríamos utilizar IFRS 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales, la cual incorpora guías para el reconocimiento inicial y posterior de los activos de exploración y evaluación y su posterior clasificación y medición cómo propiedades mineras?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a las reservas de carbón y qué normativa se debe tomar como referencia para contabilizar la medición posterior de estas transacciones?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón? El marco normativo aplicable a la Compañía no incluye guías detalladas sobre el tratamiento contable para los costos de descapote en la fase de pre-minería ni para los costos de descapote generados durante la fase de

explotación de la mina; el marco contable de NIIF para PYMES, tampoco incluye guías detalladas: Por tanto, ¿podríamos aplicar la “IFRIC 20 -Costos de desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto”?, que incluye guías detalladas que permiten el desarrollo de un adecuado modelo contable para el negocio de minería.

- Teniendo en cuenta que la actividad de explotación se iniciará en el denominado Tajo de Transición a ejecutarse-entre los años 2019 y 2023, con niveles de producción de carbón en una curva ascendente desde las 6.000 toneladas/año para el primer año y hasta 80.000 toneladas/año para el quinto año, ¿es necesaria hacer la activación del total de los costos incurridos en la etapa de construcción y montaje e iniciar, su depreciación, aun cuando no se estén explotando en su totalidad, o es posible activar y depreciar solo la porción de reservas y activos mineros que se utilizarán?.
- Teniendo en cuenta que los activos mineros se esperan depreciar en función de las unidades de producción, ¿se debe establecer como vida útil las unidades de producción que se esperan obtener hasta la fecha que se tiene aprobada la concesión minera, 18 de junio de 2038, aun cuando las proyecciones financieras soportadas en el Código Minero y el correspondiente Contrato de Concesión del título minero JDF-16002X, indican que el actual titular tendrá la preferencia para continuar la explotación por 30 años más hasta el 18 de junio de 2068, sin suspensión de las mismas, mientras se perfecciona la prórroga ante la autoridad minera?
- ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los terrenos que se encuentran alrededor de la zona establecida para la explotación del proyecto minero? La función de estos es mantener una distancia determinada entre el proyecto y las comunidades aledañas para disminuir algún impacto ambiental, mas no están destinados para la explotación.

Y con base en la reunión realizada el día 29 de enero de 2019 en las instalaciones de la CGN en las que se realizaron algunas precisiones sobre el particular, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 332 de la Constitución Política de Colombia, señala: “El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes”.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó,

en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.

El artículo 2 de dicha Resolución estableció que “El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala dentro de la definición de los elementos de los estados financieros en el numeral 6.1.6. que los costos “(...) son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco conceptual, en el numeral 6.2.4 reconocimiento de gastos y costos, establece que “Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.”

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Si el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos que provienen del mismo cubren más de un periodo contable, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consume el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con estos recursos” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de dicho marco normativo, señaló que “Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente”.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo, en el numeral 10.1 Reconocimiento, establece que:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 10.3 Medición posterior de la misma norma, estableció que “Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos”.

La Norma de propiedades de inversión establece en el numeral 11.1 Reconocimiento, que “Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, señala que para la medición posterior “las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos” (Subrayado fuera del texto).

En el caso de la Norma de Activos intangibles, el numeral 12.1 Reconocimiento, establece que:

“1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los

derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la medición posterior de los activos intangibles, la norma señala que:

“26. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

27. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

28. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

31. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

32. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

33. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista

evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

34. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

(...)

36. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas definido por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES establece que “Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables...”. Adicionalmente, dentro de la estructura de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 197007-Licencias.

La descripción de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL señala que “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” y contiene dentro de su estructura la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control.

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL señala que “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” y presenta dentro de su estructura la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Pregunta 1: Aplicación de IFRS 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales.

Dado que GECELCA S.A. se encuentra bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, deberá seguir los lineamientos establecidos en dicho marco normativo para efectos de reconocer, medir y registrar las operaciones derivadas de sus actividades, por lo que no es procedente la aplicación de regulación que no se encuentre vinculada al mismo.

Por lo anterior, la empresa deberá aplicar los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual y en las Normas de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles, según corresponda.

Pregunta 2: tratamiento contable de las reservas de carbón.

En lo referente a las reservas de carbón que serán objeto de explotación en virtud del contrato de concesión minera, GECELCA S.A. deberá efectuar un control de las mismas debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. El uso de estas cuentas se realizará parcialmente hasta tanto el GIT de Investigación y Normas de la CGN realice en análisis de viabilidad para habilitar las cuentas específicas que identifiquen los conceptos asociados a los recursos naturales no renovables recibidos en explotación. Es de anotar que estas cuentas son objeto de actualización en la medida en que se agote el recurso natural.

Pregunta 3: tratamiento contable de los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón.

Dado que GECELCA S.A. se encuentra bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, deberá seguir los lineamientos establecidos en dicho marco normativo para efectos de

reconocer, medir y registrar las operaciones derivadas de sus actividades, por lo que no es procedente la aplicación de regulación que no se encuentre vinculada al mismo.

Para efectos de determinar el tratamiento contable de los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón, se deberá evaluar si son costos directamente asociados con la producción del bien a comercializar. En caso de que la empresa determine que son directamente atribuibles a la extracción del carbón, realizará el reconocimiento como un mayor valor de los inventarios extraídos como producto de la explotación de la mina.

Para el caso anterior, la acumulación de dichos costos se podrá registrar en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO. Es importante resaltar que la empresa deberá definir el método de costeo que le permita distribuir los costos en los periodos contables en que se consuma el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con los inventarios obtenidos.

Ahora bien, si la empresa determina que los costos de descapote en las etapas iniciales de extracción de carbón no están asociados con la producción del bien, se deberán reconocer como gasto.

Pregunta 4 y 5: Activación y amortización de los activos mineros por explotación en el denominado Tajo de Transición.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de intangibles del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la amortización de un activo intangible iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

Según la Norma, la amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización; Por lo anterior, la empresa deberá tener en cuenta que para el caso de la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo, de tal forma que esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él y, adicionalmente, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

Es importante resaltar que la vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

De igual forma, GECELCA S.A debe tener en cuenta que la distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. De tal forma que podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización.

Así las cosas, para el caso de los activos intangibles reconocidos por GECELCA S.A., se deberá establecer por medio de políticas contables las vidas útiles, métodos y valores residuales, para el cálculo de la amortización aplicados de forma individual a cada uno de los intangibles de acuerdo con las características de cada uN°

Pregunta 6: Tratamiento contable de los terrenos usados para mitigar el impacto ambiental.

Si los terrenos están destinados a mantener una distancia determinada entre el proyecto y las comunidades aledañas para disminuir algún impacto ambiental se deberán reconocer de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo y se registrarán en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO N° 20192000012491 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reexpresión de los estados financieros comparativos por corrección de errores materiales de periodos anteriores.

Doctor
 LUIS EDUARDO CORTÉS PIRAZÁN
 Gerente
 E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chiquinquirá
 Chiquinquirá, Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500010602, del 08 de marzo de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento sobre lo siguiente:

“(…) me permito informar qua la empresa Empochiquinquirá E.S.P. reúne todas las condiciones enmarcadas para el marco normativo de la resolución 414 del 2014, en cuyo contenido establecía los procesos para realizar la convergencia a normas internacionales dentro de unos términos específicos; la empresa se enfrentó al inconveniente de la falta de recursos que acarreaba dicha transición, por tal motiva (Sic) no fue posible llevarlo o cabal cumplimiento dentro de dichos términos.

Para los años 2014, 2015 y 2016, Empochiquinquirá preparó la información financiera bajo los procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública, cuyos resultados fueron reportados a los diferentes órganos de vigilancia y control en su debido momento. Ya en el año 2017, la dirección de la empresa comprometida con las exigencias y las responsabilidades adquiridas y en concordancia con lo normado, en cuanto a normas internacionales especialmente en lo referente a brindar información fidedigna con estados financieros veraces que reflejen la situación real de las empresas, Empochiquinquirá emprendió el cometido, con la contratación de una firma especializada en materia de normas internacionales, así como también llevó a cabo depuraciones y ajustes necesarias en sus principales masas económicas que impactaron notoriamente los estados financieros acorde con lo normado; dichas acciones se reflejaron en los resultados de los ejercicios cantables de los años 2017 y 2018.

Con base en lo anteriormente expuesto, solicito muy respetuosamente su concepto, si se deben ajustar los años 2014, 2015 y 2016 con los resultados obtenidos en las vigencias 2017 y 2018 (...)

CONSIDERACIONES

El artículo 3 de la Resolución N° 663 de 2015, sobre el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señalan:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La no implementación del marco normativo en los plazos y fechas establecidas en el cronograma emitido por la CGN, obedece a una omisión por parte de la entidad, si se advierte que en el período de preparación debieron adoptarse las medidas necesarias para el cabal cumplimiento de la transición al nuevo Marco Normativo. Las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa corresponden a errores que deben ser corregidos en el periodo contable en el que se descubran de acuerdo a la Norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, esto es, la empresa deberá ajustar la omisión, sea material o no, mediante un mayor o menor valor de la cuenta contable del activo, pasivo o patrimonio afectada contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen.

Ahora bien, para efectos de presentación, en caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En este caso, como la empresa efectuó los ajustes y reclasificaciones por aplicación del marco normativo en el periodo contable 2017, debió reexpresar los estados financieros comparativos a 31 de diciembre de 2016 y los saldos a 01 de enero de 2016, de tal manera que los estados financieros de 2017 se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

En términos genéricos, la empresa aplicará la reexpresión anteriormente aludida, solamente en los estados financieros comparados de un período contable, en la medida en que en el periodo contable inmediatamente siguiente descubra y corrija errores de aquel o de períodos contables anteriores al mismo.

CONCEPTO N° 20192000014071 DEL 22-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

Doctora

Martha Cecilia Pirabán González

Profesional Especializada-Contabilidad

Metro Cali S.A.

Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001035-2, del 07 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“1. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali-Sistema MIO.

2. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali, en el año 2006 celebro con 4 Concesionarios (Concesionarios de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali.

3. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios talleres del sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia.

4. Los Concesionarios de Transporte en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: “El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.”

5. OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN: Otorgar en concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho de la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, (Anexo contrato de Concesión).

6. De acuerdo con el concepto N° 20142000033481 del 01 de diciembre de 2014, emitido por la Contaduría y el Manual de Entes Gestores emitido por el Unidad de Movilidad Urbana Sostenible Ministerio de Transporte, toda la infraestructura del sistema cofinanciado y sus convenios adicionales se registran en cuentas de orden. Una vez terminadas las obras, estas deben ser entregadas al Municipio para su reconocimiento en los estados financieros.

7. Actualmente, Metro Cali S.A. está haciendo entrega de las obras construidas y demás costos adicionales para el desarrollo del SITM, al Municipio de Santiago de Cali para su reconocimiento en los estados financieros,

Consulta:

- Cuáles son los registros contables que Metro Cali S.A. deben hacer para dar cumplimiento a las resolución [sic] N° 607 de octubre 14 de 2016, si al final de la concesión de transporte el único dueño de las infraestructuras del SITM sería el Municipio de Santiago de Cali como responsable de la política pública de transporte de la Bogotá D.C.?

- Cuáles son los registros contables que el Municipio Santiago de Cali debe hacer para dar cumplimiento a las [sic] resolución 582 de diciembre 06 de 2018?
- La Contaduría General de la Nación ha contemplado emitir algún instructivo para los sistemas de transporte masivo para el registro de las concesiones?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la cláusula 1 del Contrato de concesión número 2, para la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, firmado entre Metro Cali S.A y el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A, se otorga en Concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Adicionalmente, el párrafo 2 de la cláusula 1 establece que “Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho a la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO”

De acuerdo con la cláusula 22 del contrato señalado anteriormente, establece que “corresponde a Alcalde Municipal de Santiago de Cali, establecer la Tarifa al Usuario, de conformidad con lo estipulado en el Convenio Interadministrativo de Utilización de Vías y Operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali entre la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., y en el que lo adicione o modifique”.

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución 607 de 2016 "Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico" y en el artículo 2 estableció, de forma transitoria, las actividades a realizar con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión.

Mediante la Resolución 047 de 2019, la CGN modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y señaló lo siguiente:

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

(...)

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

9. Cuando la empresa concedente reconozca los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.” (Subrayado fuera del texto).

En el Catálogo General de Cuentas aplicable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se estableció la definición de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual señala que “Representa el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control” (Subrayado fuera del texto). Así mismo, la descripción de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) establece que “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

Ahora bien, en el caso de las Entidades de Gobierno, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 484 de 2017), con la que se incorporó, en el RCP, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 582 de 2018 se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de

concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y

mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

16. Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de

concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.

24. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías financieras, entre otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión, se reconocerán de conformidad con la Norma de cuentas por pagar. Cuando se otorguen garantías de rendimiento, por ejemplo, garantías de los flujos de ingresos mínimos, los cuales incluyen la compensación por déficit cuando los ingresos que obtenga el concesionario por la explotación del activo sean menores a valores especificados o cuantificables determinados en el acuerdo, se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el artículo 6 de la Resolución N° 602 de 2018 por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, estableció que:

“(…)

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Este procedimiento también aplicará, en lo que corresponda, a las entidades que tengan la titularidad legal de activos de infraestructura de transporte (en adelante, entidades titulares), que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que entreguen dichos activos a una entidad gestora de acuerdos de concesión que actúe como entidad concedente.

1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN

Los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria. Las redes carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Las redes fluvial y marítima incluyen, entre otros, los embarcaderos, los muelles, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional o de interés regional, los canales de acceso a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, faros y boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye, entre otros, las áreas de los aeródromos (lado aire y lado tierra), terminales de pasajeros, terminales de carga, plataformas, áreas de estacionamiento, hangares y talleres,

parqueaderos y garajes, pistas, calles de rodaje, así como el equipamiento para la operación del aeródromo.

1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente

En los acuerdos de concesión en los cuales la entidad titular de activos de infraestructura de transporte entregue dichos activos a una entidad concedente, se efectuarán los siguientes registros contables:

1.1.1. Registros en la entidad titular

La entrega de bienes de uso público de una entidad titular a una entidad concedente implicará la disminución de los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, para lo cual, la entidad titular debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad titular entregue bienes de uso público en construcción a la entidad concedente, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN. La diferencia entre el costo del activo y el valor correspondiente a su deterioro acumulado se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la entidad titular entrega propiedades, planta y equipo a la entidad concedente, incluyendo las que se encuentran en construcción, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

Adicionalmente, para efectos de seguimiento y control, la entidad titular registrará en cuentas de orden el valor en libros de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles entregados a la entidad concedente, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.1.2. Registros en la entidad concedente

La entidad concedente reconocerá los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos por el valor en libros que tenían los bienes en la entidad titular, en la fecha en que se realice su entrega.

Si la entidad concedente recibe los activos antes de que estos sean entregados al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, debitará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez la entidad concedente entregue los activos al concesionario, realizará la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

Ahora bien, si la entidad concedente recibe los activos y, en el mismo momento, los entrega al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, registrará los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos de la entidad titular con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En este caso, no procede la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario

La entidad concedente reclasificará los bienes de uso público entregados al concesionario en virtud del acuerdo de concesión con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO -CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

En caso de que la entidad concedente entregue bienes de uso público en construcción al concesionario, reclasificará dichos activos con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN- CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

Así mismo, en caso de que los bienes en construcción reclasificados presenten valores por concepto de deterioro acumulado, este se reclasificará con un débito en la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta 179106-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

Si la entidad concedente entrega propiedades, planta y equipo al concesionario, incluyendo las que se encuentran en construcción, esta reclasificará dichos activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o en la subcuenta

169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

(...)

4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

El pasivo asociado con dichos activos se registrará como pasivo financiero, pasivo diferido, o ambos, de acuerdo con la contraprestación a la que se comprometa la entidad concedente con el concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. En caso de que la entidad concedente se comprometa a realizar únicamente pagos específicos o cuantificables al concesionario, esta registrará un pasivo financiero. Por el contrario, si la contraprestación se realiza únicamente a través de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará un pasivo diferido. Por último, en caso de que la contraprestación se realice a través de pagos específicos o cuantificables y de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará una parte del pasivo como financiero y la restante como diferido.

4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIOCONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

4.2. Adquisición de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la adquisición de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

La entidad concedente registrará las mejoras o rehabilitaciones de los bienes de uso público, de las propiedades, planta y equipo o de los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

La entidad concedente registrará la depreciación de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 5375-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o la subcuenta 536016-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES (CR) o la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Por otra parte, la entidad concedente registrará la amortización de los activos intangibles en concesión debitando la subcuenta 536609-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR). La estimación de la depreciación y la amortización atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611- Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Adicionalmente, cuando de conformidad con el acuerdo de concesión la entidad concedente tenga derecho a que el concesionario le sustituya una parte o la totalidad de activos deteriorados por daño físico, debitará la subcuenta 199001-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 1990-DERECHOS DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS Y DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON PROVISIONES y acreditará la subcuenta 480853-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor del deterioro previamente reconocido.

Cuando el concesionario realice la sustitución del activo o de la parte del activo, deteriorados por daño físico, la entidad concedente dará de baja el activo sustituido o la parte del activo sustituida (incluida la depreciación y el deterioro acumulados), disminuirá el derecho reconocido por sustitución de activos deteriorados e incorporará el nuevo activo o la parte del activo por su costo. La diferencia se registrará como ingreso o gasto por baja en cuentas, según corresponda.

6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

(...)

6.2. Pasivo diferido

La entidad concedente registrará la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La amortización del pasivo diferido dependerá del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un periodo fijo de explotación, se realizará de manera lineal durante el plazo del acuerdo de concesión. Por otra parte, cuando corresponda a un periodo variable de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión. En este último caso, la entidad concedente llevará un adecuado seguimiento de dicha variable en aras de que la amortización del pasivo diferido refleje la evolución de la misma.

Ahora bien, en caso de que el concesionario recaude ingresos con anterioridad a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de activos en concesión, producto de los derechos de explotación cedidos por la entidad concedente, esta amortizará el pasivo diferido asociado con los activos en concesión que haya reconocido, en la proporción de: a) el plazo transcurrido frente al plazo total del acuerdo, cuando

corresponda a un periodo fijo de explotación; o b) los ingresos recaudados frente a los ingresos esperados, cuando corresponda a un periodo variable de explotación que dependa del nivel de ingresos obtenidos por el concesionario.

En cualquier caso, la estimación de la amortización del pasivo diferido se revisará cuando exista nueva información que afecte el plazo de dicha amortización o, como mínimo, al final del periodo contable, con el propósito de ajustar el valor de la amortización, cuando a ello haya lugar. Dicho cambio se tratará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión

En el caso de que la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial correspondiente mantengan, total o parcialmente, el derecho a obtener los ingresos por la explotación de los activos en concesión, registrarán el valor de dichos ingresos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo de los recursos, la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA

ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión

Cuando la entidad concedente esté obligada a asumir una parte o la totalidad de los gastos de operación y mantenimiento de los activos en concesión, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, la entidad concedente registrará el pago de las obligaciones generadas por la operación y el mantenimiento de los activos en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)” (Subrayados fuera del texto)

A continuación, se resume la estructura del del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución N° 602 de 2018:

RESOLUCIÓN 602 DE 2018
1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN
1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente
1.1.1. Registros en la entidad titular
1.1.2. Registros en la entidad concedente
1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario
2. RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE A PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS
3. PAGOS EFECTUADOS AL CONCESIONARIO CON ANTERIORIDAD A LA CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN
4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión
4.2. Adquisición de activos en concesión
4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión
5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados
6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
6.1. Pasivo financiero
6.2. Pasivo diferido
7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión
7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión
8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.
9. GARANTÍAS DE FLUJOS DE INGRESOS MÍNIMOS AL CONCESIONARIO
9.1. Revelación del pasivo contingente y registro de la provisión relacionada con la garantía
9.2. Cuenta por pagar relacionada con la garantía
10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN
10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente
10.2. Recursos trasladados a la entidad concedente provenientes de saldos en patrimonios autónomos constituidos por el concesionario
10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular
11. TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se debe tener en cuenta que de acuerdo con las Normas de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente de los marcos normativos para Entidades de Gobierno y empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitidos mediante las Resoluciones 582 de 2018 y 047 de 2019 respectivamente, la empresa o entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

Dado que el Municipio de Santiago de Cali tiene la capacidad de regular los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios o el precio de los mismos; obtendrá los beneficios económicos futuros al final de la concesión; y es quien asume los riesgos y

pasivos asociados a dichos activos, será quien realice los registros de los hechos económicos derivados de los contratos de concesión, como entidad concedente conforme a lo establecido en la Resolución 582 de 2018, aun cuando la empresa Metro Cali S.A. es quien figura como gestor de los contratos de concesión planteados en la presente consulta.

En consonancia, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para Entidades de Gobierno, el Municipio de Santiago de Cali reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, toda vez que: a) controla o regula los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controla (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

En ese mismo sentido, dado que el Municipio reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Para el caso particular de la consulta y, con base en la información suministrada, el Municipio de Santiago de Cali no tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión y, en lugar de ello, cedió el derecho a obtener ingresos por la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO, y el permiso de operación al concesionario para la prestación del servicio público de transporte masivo en la Bogotá D.C. de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, razón por la cual reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, el Municipio amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido.

El procedimiento contable que aplicará el municipio de Santiago de Cali para realizar los registros contables aplicados a cada una de las transacciones derivadas de los contratos de concesión será, en lo pertinente, el establecido en la Resolución N° 602 de 2018 el cual se expuso en las consideraciones del presente concepto.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el reconocimiento de los hechos económicos surgidos de los contratos de concesión serán incorporados en la información financiera del Municipio de Santiago de Cali, la empresa Metro Cali S.A. en su calidad de ente gestor que administran el sistema de servicio urbano de transporte masivo de pasajeros, reconocerá los activos entregados en concesión para efectos de seguimiento y control en las subcuentas que correspondan de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), respectivamente.

Por otra parte, se precisa que la CGN abordará un procedimiento relacionado con los sistemas públicos de transporte masivo de pasajeros, en consonancia con las prioridades que se establezcan en las funciones de regulación y normalización.

CONCEPTO N° 20192000016971 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reclasificación de las cuentas 1323-ACUERDO DE CONCESIÓN y 4809-ACUERDO DE CONCESIÓN, eliminadas mediante la Resolución 586 de 2018.

Doctora
GLORIA PATRICIA OSORIO CASTELLANOS
Contadora
E.S.E. Hospital de Caldas
Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001330-2, el día 27 de marzo de 2019, mediante la cual solicita la cuenta a la cual deben ser reclasificados los saldos de las subcuentas de las cuentas 1323-ACUERDO DE CONCESIÓN y 4809-ACUERDO DE CONCESIÓN, las cuales fueron eliminadas mediante el artículo 3° de la Resolución 586 de 2018, emitida por la Contaduría General de la Nación.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos, teniendo en cuenta el Convenio Interadministrativo consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas Empresa Social del Estado -ESE- y la Asociación de Participación Mixta Servicios Especiales de Salud-SES-:

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas Empresa Social del Estado -ESE- y la Asociación de Participación Mixta Servicios Especiales de Salud -SES-, establece:

“(…) se celebra el presente convenio Interadministrativo, previas las siguientes consideraciones:

2) Que de conformidad con los Estatutos del Hospital de Caldas E.S.E. a éste le corresponde la prestación de servicios de promoción, protección y recuperación de la salud, como entidad hospitalaria de mediana y alta complejidad de atención y en acatamiento a los

principios de eficacia, universalidad y solidaridad consagrados constitucional y legalmente, en los términos del Artículo 5º del Decreto Extraordinario 142 de 1995. (...)

4) Que de conformidad con los estatutos de SES, esta es una entidad de naturaleza pública, Asociación de participación mixta, descentralizada de segundo orden, cuya Junta Directiva está compuesta entre otros, por dos (2) representantes del Municipio de Manizales, siendo ellos, el Alcalde de Manizales representado por el Secretario de Salud Municipal y la Gerente de la Empresa Municipal para la salud, EMSA; que dicha Entidad tiene como objeto: “a). La prestación de servicios públicos asistenciales de salud; b). La administración de equipos médicos; c) La prestación de servicios de salud en forma individual o conjuntamente con otras entidades públicas o particulares; d) La prestación de asistencia técnica a entidades de beneficencia, particulares o instituciones de carácter social; e) La prestación de servicios médicos, quirúrgicos y hospitalarios, análisis de diagnóstico y demás actividades que comprenda las distintas ramas de la medicina. En desarrollo de sus fines, la Asociación podrá construir, administrar y dirigir clínicas, centros de diagnóstico y unidades de tratamiento, para lo cual podrá adquirir bienes muebles o inmuebles, enajenarlos o gravarlos, dar o tomar dinero en mutuo, recibir donaciones, herencias o legados y en general, celebrar toda clase de actos jurídicos, industriales y comerciales y desempeñar todas las funciones necesarias para el logro de sus fines.

PARÁGRAFO. En atención a la naturaleza y fines de la Asociación, ésta en ningún caso perseguirá fines de lucro o especulación, ni podrá participar en ninguna forma en asuntos de carácter político o religioso, ni repartir en forma alguna sus rentas o bienes propios, excepto a favor del Hospital de Caldas. (...)

7) Que en virtud de lo anterior el Hospital y SES suscribieron el convenio interadministrativo N° 053 del 27 de junio de 2007 cuyo objeto ha sido ejecutado a cabalidad por SES, con resultados satisfactorios en relación con la prestación de los servicios asistenciales que ha tenido a su cargo y demás obligaciones contraídas en el mismo.

8) Que el Hospital con el fin cumplir con las funciones que le son propias, realizará los convenios y programas necesarios de salud en armonía con las políticas municipales, departamentales y nacionales. (...)

12) Que el artículo 95, inciso primero de la Ley 489 de 1998 señala que: “Las entidades públicas se encuentran facultadas para asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos”.

13) Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de las entidades estatales que intervienen en este convenio, a éste se les aplica las disposiciones de derecho privado, en armonía con el inciso final del artículo 14 y del artículo 95 de la Ley 489 de 1998 y la ley 1150 de 2007 y de su decreto reglamentario 2474 de 2008, respetando en todo caso los principios administrativos consagrados en el artículo 209 de la Constitución Nacional y 267 ibídem relacionados con el control fiscal.

14) Que el artículo 49 de la Constitución Política señala que la atención de la salud es, entre otros, un servicio público a cargo del Estado, quien debe garantizar a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud. (...)

17) Que teniendo en cuenta que dentro del objeto social de SES se encuentra la administración de clínicas, centros de diagnóstico y unidades de tratamiento, y la prestación directa de servicios de salud, entre otros, SES presentó propuesta al Hospital para administrar y operar el Hospital, mediante delegación de funciones, la cual se anexa y hace parte integrante de este convenio.

19) Que la Junta Directiva del Hospital de Caldas, en sesión celebrada el día 14 de julio de 2009, una vez puesta en consideración la propuesta técnica, administrativa y financiera, presentada por SES, recomendó la celebración del presente convenio, todo lo cual consta en el acta Nro. 04 de la misma fecha, la cual se anexa al convenio; de igual manera el Comité de Vigilancia del Acuerdo de Reestructuración de Pasivos del Hospital de Caldas en sesión celebrada el día 14 de julio de 2009, recomendó al Gerente del Hospital la celebración del presente convenio. Que vistas las consideraciones anteriores se procede a suscribir el presente convenio interadministrativo, el cual se registrará por las siguientes cláusulas y en lo no previsto en ellas por la ley:

CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: El objeto del presente convenio es determinar los derechos y obligaciones del HOSPITAL y SES en la administración y operación que la primera delega a la segunda de todos los servicios asistenciales de salud de mediana y alta complejidad y demás actividades de apoyo que por competencia le corresponden al Hospital de Caldas en forma integral y todos aquellos otros servicios de carácter administrativo que de una u otra forma sean conexos con la prestación de los servicios asistenciales, la prestación de servicios ambulatorios y el manejo de la internación de pacientes, de acuerdo con lo dispuesto por las respectivas normas, bajo las condiciones determinadas por las partes, logrando el cumplimiento de los estándares e indicadores exigidos por el sistema general de seguridad social en salud y de garantía de la calidad. Para tal fin el HOSPITAL entrega a SES la administración del inmueble con todas sus instalaciones y equipos de su propiedad, bajo las condiciones expresas definidas en este documento, por cuenta y riesgo de SES y bajo la vigilancia y control de la entidad delegante, a cambio de una retribución. (ver anexo

uno y dos). Para la ejecución del objeto de este convenio, el delegatario realizará, a través de sus órganos directivos y administrativos y con su propio personal científico y laboral, las siguientes acciones:

2. Asegurar los recursos económicos y operativos necesarios para que el Hospital se mantenga en funcionamiento adecuado, dentro de los términos del Sistema de Seguridad Social en Salud, para garantizar la prestación de servicios de salud en su área de influencia.

3. Asumir los gastos de operación con cargo a los ingresos que genere, de manera tal que garantice la permanencia del hospital en óptimas condiciones de funcionamiento. En desarrollo de esta responsabilidad SES asumirá de los recursos que obtenga por la operación, el mantenimiento de equipos y de inmuebles como se define en este convenio y la reposición de los mismos.

PARÁGRAFO: En caso de que el Hospital realice una inversión en equipos y/o mantenimiento de la planta física o de los equipos, SES le reconocerá el valor de esta inversión previamente soportada, con cargo al Fondo de Reposición de Equipos.

CLÁUSULA SEGUNDA OBLIGACIONES DE SES. Esta asume, por el presente convenio, además de las que le impone el objeto, las siguientes obligaciones:

1. Actuar con plena libertad y autonomía para establecer las condiciones de la administración del Hospital, autonomía que incluye libertad en la admisión de los pacientes, fijación y cobro de tarifas, según las normas de la autoridad competente si existieren y fueren aplicables, manejo y orientación de la política laboral del personal que contrate para la prestación de los servicios (admisión, salarios, prestaciones y liquidaciones de contratos con los empleados, entre otras), apertura y utilización de cuentas corrientes, celebración de convenios civiles o comerciales relacionados con la prestación de servicios en todos sus órdenes, promoción o publicidad del Hospital, si fuere necesario, así como también plena libertad y autonomía en la prestación de los servicios de salud, cumpliendo siempre con las normas de garantía de la calidad.

2. Ejecutar, bajo su exclusiva responsabilidad, todas las actividades relacionadas con la prestación de servicios de salud en el Hospital. En consecuencia, será el único obligado frente a terceros por el desarrollo de la mencionada actividad. Dicha autonomía conduce a exonerar al HOSPITAL de cualquier responsabilidad de carácter civil, administrativo, fiscal, laboral o comercial.

4. Destinar los bienes muebles e inmuebles, incluidos equipos y dotación, únicamente para el desarrollo del presente convenio y de acuerdo al proyecto médico arquitectónico autorizado por el Ministerio de la Protección Social

5. Conservar en buen estado y hacer mantenimiento, vigilancia y reposición sobre los activos que se le entregan con cargo a los recursos que recibe SES por la operación y administración, garantizando que los activos permanezcan integrados y en perfecto estado de funcionamiento, durante la vigencia del convenio.

6. Por la naturaleza del convenio y la especial voluntad de las partes, los equipos médicos y biomédicos que le entrega el Hospital a SES, los equipos de propiedad de SES que se destinan a la operación del Hospital y la tecnología nueva adquirida, para el cumplimiento del objeto del convenio serán renovados por éste, con cargo al Fondo de Reposición de Equipos y Mantenimiento, que maneja SES por la operación y la administración, en los siguientes escenarios: A). Reemplazando el equipo por uno igual, si es que el reemplazante cumple adecuadamente las funciones para las cuales se requiere. B) Reemplazando el equipo por uno que cumpla las mismas funciones, pero que sea más eficiente o versátil o preste servicios adicionales, en cuyo caso el valor de la reposición será cargado al mencionado Fondo. C) Las demás funciones que más adelante se le señalan al citado Fondo. La decisión para adoptar esta determinación, en todo caso, deberá ser consultada y concertada con el Hospital. El Hospital entrega a SES como aporte para El de Reposición de Equipos y Mantenimiento la suma de \$880.018. 765.00, que fue contabilizada en ejecución de la operación realizada hasta la fecha en que se dio por terminado el anterior convenio interadministrativo la cual se incrementará como se indica más adelante.

7. Restituir los activos que recibe en virtud del presente convenio, y los nuevos adquiridos con recursos del Hospital, a la terminación de su plazo, con las adiciones y mejoras hechas durante la vigencia del mismo, descontando las bajas que se hayan presentado y que se le hubieren autorizado expresamente por parte del Hospital. Entiéndese por recursos del Hospital los causados con el manejo y administración de los bienes que en virtud de este convenio le pertenecen. (...)

15. Presentar, durante la ejecución del convenio, en forma anual o cuando el supervisor de éste lo estime necesario, informes sobre la ejecución del mismo y toda la documentación que soporte los ingresos, gastos de operación, gastos de apertura de servicios, modernización de equipos y modernización del Hospital, si los hubiere. Esto sin perjuicio de los informes que deba presentar por ley el Revisor Fiscal o a las autoridades de control del SGSSS (Superintendencia, Ministerio, Dirección Territorial y Seccional de Salud Pública de Manizales). (...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DEL HOSPITAL. a) Hacer entrega a SES mediante acta suscrita por el Gerente de SES y el Gerente del Hospital de Caldas los bienes muebles e inmuebles, equipos médicos y biomédicos para la administración y operación de los servicios asistenciales. b) Facilitar a SES toda la información y documentación que este requiera para la ejecución del objeto del convenio. c) Brindarle al operador los mecanismos técnicos y administrativos para la prestación del servicio asistencial integral. En el evento que el Hospital sea la entidad que deba habilitar, este garantizará que SES pueda desarrollar el objeto del presente convenio, incluyendo la capacidad de contratar los diversos servicios asistenciales. d) Designar el supervisor del convenio.

CLÁUSULA QUINTA: COBRO Y RECAUDO: El cobro y recaudo por la prestación de los servicios asistenciales por SES, se empezará a efectuar desde la fecha en que se inicie la prestación efectiva de los mismos en las instalaciones del hospital.

CLÁUSULA SEXTA: RETRIBUCIÓN PARA EL HOSPITAL DE CALDAS Y FORMA DE PAGO: El presente convenio no tiene un valor determinado, no obstante para efectos fiscales las partes han determinado un valor fiscal de Dos mil millones de pesos (\$2.000'000.000.00), por lo tanto no contará con certificado de disponibilidad presupuestal, ni de registro presupuestal para su legalización. El cien por ciento (100%) de los resultados netos generados por la administración y la operación de los servicios será destinado y distribuido, de conformidad con la propuesta presentada por SES, así: a) el cincuenta por ciento (50%) del resultado neto será entregado al Hospital como retribución por el aporte o entrega de los bienes muebles e inmuebles destinados al cumplimiento del objeto de este convenio; y b) el cincuenta (50%) restante ingresará al patrimonio de SES como retribución por la operación de sus propios servicios, integrados a la operación del Hospital. El resultado neto incluirá previamente las deducciones correspondientes a la provisión para mantenimiento, adquisición y reparación de equipos hospitalarios. Estos resultados netos serán liquidados al final de cada ejercicio anual. PARÁGRAFO: SES, a título de anticipo de los resultados netos que le corresponden al Hospital, entregará a éste cada dos meses una suma equivalente a cien (100) salarios mínimos legales mensuales. Las partes, de común acuerdo, y por escrito, podrán modificar aquellos porcentajes y estos anticipos, cuando las circunstancias de ejecución de este convenio así lo ameriten, teniendo en cuenta que ambas entidades estatales están obligadas a cooperar mutuamente para el buen y eficiente funcionamiento de los servicios hospitalarios.

CLÁUSULA SÉPTIMA: EQUIPOS: En la ejecución del presente convenio, SES utilizará los equipos de propiedad del Hospital que sean necesarios para garantizar una eficiente, oportuna y adecuada prestación de los servicios. Igualmente, los que SES tenga de su propiedad. Para dicho efecto, debe emplear como mínimo equipos de las condiciones y en las cantidades indicadas en su propuesta técnica, aceptada por el Hospital.

CLÁUSULA OCTAVA: BIENES: Para asegurar el cumplimiento del objeto del convenio y exclusivamente para ese fin, EL HOSPITAL concede la tenencia y administración a SES tanto del inmueble como de los muebles y equipos médicos y biomédicos del Hospital. La tenencia de los equipos será igual al plazo del convenio. PARÁGRAFO: Para el desarrollo del objeto de este convenio, SES, podrá entregar parte de los bienes muebles e inmuebles del Hospital, sin desprenderse de su responsabilidad ante terceros y ante el Hospital.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA: SUPERVISIÓN: SES estará obligado a presentar al HOSPITAL, por intermedio del supervisor, labor que estará a cargo del Gerente del Hospital de Caldas, o de la persona a quien éste delegue, informes anuales técnicos y financieros, de prestación de servicios y administración de los mismos, con copia a la Junta Directiva del Hospital en las condiciones que se soliciten.

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA: PLAZO DE EJECUCIÓN: El término de duración para la ejecución del presente convenio será de treinta años (30), contados a partir de la fecha de entrega de los inmuebles y muebles para la operación y administración de los servicios de salud.

CLÁUSULA DÉCIMA NOVENA: CESIÓN: El presente convenio se celebra intuitu personae, de manera que SES no podrá cederlo ni total ni parcialmente, salvo con la autorización previa, expresa y escrita del HOSPITAL. En todo caso, de otorgarse esta autorización, permanecerá intacta la responsabilidad de SES respecto de la parte del convenio que este haya ejecutado con arreglo a sus estipulaciones.

CLÁUSULA VIGÉSIMA: RESTITUCIÓN DE BIENES: A la terminación del presente Convenio-por cualquier causa-los bienes recibidos del Hospital por SES para la prestación de los servicios a su cargo, serán restituidos a aquél en buen estado, salvo deterioro natural derivado de la utilización, funcionando, mediante acta e inventario, junto con todas las mejoras y adiciones que SES haya hecho o efectuado en los mismos, sin que por esta circunstancia haya lugar a compensación alguna a favor de este último. Para la construcción o introducción de adiciones o mejoras en los bienes propiedad del Hospital, SES requerirá la autorización previa y escrita de aquél." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificada por la Resolución 047 de 2019, en la cual se establece:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la empresa concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada o por los servicios prestados durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la empresa concedente.

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos. (...)

3.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

22. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

3.4. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La empresa concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes, Cuentas por cobrar, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

Conforme a la cláusula sexta del Convenio Interadministrativo consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas E.S.E. y la Asociación de Participación Mixta de Servicios Espaciales de Salud-S.E.S., correspondiente a la retribución para el Hospital de Caldas y forma de pago, se establece que del 100% de los resultados netos generados en la administración y operación de los servicios, el 50% será entregado al Hospital como retribución por el aporte o entrega de los bienes muebles e inmuebles destinados al cumplimiento del objeto de este convenio y el 50% restante corresponderá como un incremento en el patrimonio de la SES, por la retribución por la operación de los servicios prestados.

En este sentido, y teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 3º de la Resolución 586 de 2018, mediante la cual se eliminan las subcuentas respectivas de las cuentas 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN Y 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN, y dado que la operación la asume SES y la retribución al Hospital corresponde a un porcentaje del resultado neto, cuando este último tenga el derecho de cobro sobre la parte que le corresponda del resultado neto generado en la operación, registrará un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por lo tanto, si el Hospital presentaba saldos al cierre del año 2018 en las subcuentas correspondientes a la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, originados por el Convenio Interadministrativo, consecuencial a la delegación de funciones, celebrado entre el Hospital de Caldas E.S.E. y la Asociación de Participación Mixta de Servicios Espaciales de Salud-S.E.S., estos deberán ser reclasificados a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20192000028311 DEL 09-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable del impuesto a las loterías foráneas

Doctora
JEMAY ALCIONE PARRA MOYANO
Gerente General
Lotería de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002254-2, del 13 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“El Artículo 48 de la Ley 643 de 2001 dispone que las empresas operadoras del juego de lotería, pagaran un impuesto por la venta de su producto en la jurisdicción de cada uno de los departamentos, denominado “Impuesto de Loterías Foráneas” correspondiente al 10% de la venta nominal de cada sorteo.

“Artículo 48 Impuestos de loterías foráneas y sobre premios de lotería. La venta de loterías foráneas en jurisdicción de los departamentos y del Distrito Capital, genera a favor de estos y a cargo de las empresas de lotería u operadores autorizados un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor nominal de cada billete o fracción que se venda en cada una de las respectivas jurisdicciones”.

En cumplimiento de la norma anterior, la Lotería de Bogotá causa mensualmente el cálculo del impuesto de loterías foráneas según la venta de los sorteos realizados en el respectivo mes, afectando la cuenta debito 561890-Otros Gastos por Juegos de Suerte y Azar y la cuenta crédito 244080 — Otros Impuestos Departamentales.

Este impuesto hace parte de los costos directos de cada sorteo y representa aproximadamente el 80% del saldo de la cuenta 561890-Otros Gastos por Juegos de Suerte y Azar.

Por lo anterior y con el fin de que las loterías registren el respectivo gasto de manera independiente, solicitamos nos activen una subcuenta y de ser necesario la regla de eliminación en operaciones recíprocas en la cuenta 5618-Juegos de Suerte y Azar del grupo 56-Actividades y/o Servicios Especializados.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones), estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público define las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel de la siguiente forma:

“4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas definido por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En ese sentido, la descripción de la cuenta 5618- JUEGOS DE SUERTE Y AZAR establece que “Representa los valores causados por la empresa por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar”

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS señala que “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con relación a la utilización de las subcuentas “otros”, esta clasificación es pertinente siempre y cuando no exista en el catálogo otra subcuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar. En estos casos, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la entidad puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión de la misma, atendiendo las características de relevancia y representación fiel del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público.

Por lo anterior, la entidad continuará utilizando las subcuentas 561890-Otros Gastos por juegos de suerte y azar de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y 244080-Otros Impuestos Departamentales de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para efectos de registrar los gastos generados por el impuesto a loterías foráneas, y podrá implementar la desagregación a través del uso de cuentas a nivel auxiliar o la opción equivalente que tenga habilitada la plataforma tecnológica en la cual efectúan los registros contables.

CONCEPTO No. 20192000029441 DEL 17-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

Señora
SANDRA URREGO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002535-2 *del 11 de julio de 2019*, en la cual pregunta: “en el tema de titularización de bienes, de conformidad con la definición de activos, se tiene previsto que las entidades públicas empiecen a realizar entrega de bienes en cuanto a titularidad a las entidades que han incorporado los bienes por su uso y demás característica de activos?”.

Teniendo en cuenta que la consulta no aclara sobre qué marco normativo requiere la respuesta, a continuación se resuelve la consulta con fundamento en los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexos a las Resoluciones Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y N°414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente

CONSIDERACIONES

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a:

- usar un bien para prestar servicios,
- ceder el uso para que un tercero preste un servicio,
- convertir el recurso en efectivo a través de su disposición,
- beneficiarse de la revalorización de los recursos, o
- recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...) (Subrayado fuera de texto).

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa control el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales para Entidades de Gobierno y para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma

legal, por lo tanto, atendiendo este principio un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, una vez que una entidad le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad, reconocimiento que tiene efectos meramente contables y no modifica el régimen jurídico de los bienes ni su titularidad. Lo anterior, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien.

No es propio de la regulación contable determinar si debe o no procederse al traspaso de la titularidad de bienes entregados entre entidades, pues ello depende de las circunstancias y propósitos que medien en cada caso. Por tanto, son las entidades quienes deben decidir si realizan la transferencia de la titularidad.

CONCEPTO No. 20192000029661 DEL 18-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Distribución, capitalización, absorción de pérdidas y constitución de reservas con las utilidades o excedentes surgidos por aplicación del nuevo marco normativo.

Doctora
 MARIA ZORAYDA MOSQUERA
 Profesional Financiero I
 Empresas Municipales De Cali E.I.C.E. E.S.P.-EMCALI
 Cali- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002153-2 del 06 de junio de 2019, mediante la cual señala que si, dado que los saldos de la cuenta correspondiente a Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo fueron reclasificados a la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores por efectos de la Resolución 586 de diciembre de 2018, en caso de aumento en el valor de esta cuenta, estos son susceptibles de:

1. Distribución como excedente o utilidad
2. Capitalización
3. Base para construir reservas
4. Base para enjugar pérdidas

Lo anterior, teniendo en cuenta que la mencionada resolución no incluyó un ajuste en la descripción o dinámicas de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la entidad señala las directrices que se han dado con relación a este tema por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la Superintendencia de Sociedades y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en las cuales se menciona que las utilidades que se generan por transición a las NIF, no debe ser susceptible de distribución.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 209 y 269, señala:

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Adicionalmente, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

El Acuerdo N° 34 de 1999 “POR MEDIO DEL CUAL SE ADOPTA EL ESTATUTO ORGANICO PARA LA EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DE CALI, EMCALI E.I.C.E. E.S.P., SE MODIFICA EL ACUERDO 014 DE 1996, SE DAN UNAS AUTORIZACIONES AL SEÑOR ALCALDE Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”, indica en su artículo noveno:

“ARTICULO NOVENO: Excedentes Financieros. Los excedentes financieros de EMCALI E.I.C.E. E.S.P. serán distribuidos siguiendo los lineamientos del artículo 97 del Decreto 111 de 1996, concordante con el artículo 31 del Acuerdo 17 de 1996 y demás normas que posteriormente lo adicionen o modifiquen.”

Los artículos 30 y 31 del Acuerdo N° 17 de 1996, expedido por el Concejo de Santiago de Cali, establecen:

“ARTÍCULO 30. EXCEDENTES FINANCIEROS: Los excedentes financieros de los Establecimientos Públicos, las empresas industriales y comerciales de orden Municipal y de los Fondos son de propiedad del Municipio.

El CONFIS en cada vigencia fiscal determinará la cuantía de los excedentes que entrarán a hacer parte de los recursos de capital del Presupuesto General del Municipio. (...)

ARTÍCULO 31. DISTRIBUCIÓN DE EXCEDENTES FINANCIEROS: El Departamento Administrativo de Hacienda, Catastro y Tesorería, elaborará para su presentación al CONFIS, la distribución de los excedentes financieros y utilidades de los Establecimientos Públicos, de las empresas industriales y comerciales del Municipio y de las sociedades de economía mixta del orden Municipal con el régimen de aquellas.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 586 de 2018, menciona:

“ARTÍCULO 6°. Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERICIOS ANTERIORES, señala:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 deberán realizar un análisis a los valores que integran el saldo de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, producto de los ajustes por la aplicación del nuevo Marco Normativo en la fecha de transición, previo a realizar la distribución de excedentes o utilidades, tomando en cuenta que las ganancias generadas en dicha aplicación no son producto de la operación normal de la entidad, si no que son originadas por cambios en las bases de medición de los activos y los pasivos. Así pues, la empresa solamente podrá

distribuir dichos saldos como excedentes o utilidad cuando se presente alguno de los siguientes casos:

- Si la empresa identifica saldos de algunos elementos que, por efectos de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, tuvieron efectos en el resultado del ejercicio disminuyendo la utilidad de la empresa en algún momento, y que, con la aplicación del nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público aumentaron el patrimonio, estos podrán ser objeto de distribución como excedentes o utilidades, siempre que, se hayan considerado previamente las partidas asociadas a dicho ajuste que generaron un efecto contrario en el Estado de Situación Financiera de Apertura como consecuencia de la migración al nuevo Marco Normativo. Tal podría ser el caso de las provisiones de cartera reconocidas bajo las condiciones normativas anteriores, las cuales afectaban el gasto en el periodo disminuyendo la utilidad del ejercicio y por ende el patrimonio, y que después de la fecha de transición tuvieron que ser eliminadas mediante la cuenta de impactos por transición, causando un aumento en la cuenta 3525-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, posterior al reconocimiento del deterioro de valor de las cuentas por cobrar.

- Cuando sean realizadas las ganancias de los elementos que hayan causado un aumento en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES por efectos de la medición en la fecha de transición al nuevo marco de regulación, el saldo correspondiente a dicho aumento será sujeto de distribución como excedentes o utilidades. Por ejemplo, si la empresa llevó a cabo un avalúo técnico de una propiedad, planta y equipo, con la aplicación del Instructivo 002 de 2014, que tuvo como efecto contable un aumento en el valor en libros del activo en la fecha de transición, y al mismo tiempo el patrimonio, se entenderá como realizada la utilidad en el momento en que la entidad venda el recurso.

Adicionalmente, es necesario que los órganos de decisión que intervienen en los temas relacionados con las utilidades o los excedentes acumulados, tomen en consideración si la empresa cuenta con el disponible necesario para realizar el pago asociado a la distribución, sin afectar la capacidad operativa y financiera de esta, en el momento en que se produzca el flujo de efectivo.

Con respecto a la capitalización, absorción de pérdidas, y constitución de reservas con los saldos acumulados que producen un aumento en patrimonio mediante la cuenta de resultados de ejercicios anteriores, producto de la transición al nuevo Marco Normativo, corresponde a los organismos responsables de la toma de decisiones de esta índole, según lo estipulado en los estatutos de la empresa o las disposiciones legales, definir si es conveniente llevarlas a cabo sin afectar la situación de la empresa, teniendo en cuenta además, la facultad legal que tiene para efectuarlo.

CONCEPTO No. 20192000029901 DEL 26-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas de Cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público
	TEMAS	Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de la utilidad distribuida en contratos de cuentas en participación

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS

Director Contabilidad y Planeación Tributaria

Interconexión eléctrica S.A. E.S.P. -ISA

Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002368-2 del 25 de junio de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre el reconocimiento, revelación y presentación de la utilidad obtenida por ISA, como partícipe inactivo, resultado de un contrato de cuentas en participación con INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P, socio gestor, a efecto de que dicha utilidad no sea considerada un costo o gasto de administración, operación o de funcionamiento por el socio gestor, toda vez que su naturaleza corresponde a la distribución de utilidades del contrato y no a un costo o gasto asociado a la administración, operación o funcionamiento, con independencia de su registro contable. Por lo anterior, solicita la creación de las cuentas que permitan identificar el hecho económico.

Sobre el particular la empresa señala:

ISA, propietaria de los activos de transmisión de energía eléctrica firmó un contrato de cuentas en participación con INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P., creada como una filial con el objeto de administrar, operar y mantener dichos activos, dedicada al transporte de energía, prestación de los servicios de conexión al Sistema de Transmisión Nacional STN, y la prestación de servicios conexos, complementarios y relacionados con la Transmisión de Energía Eléctrica, la cual inició operaciones el 1 de enero de 2014.

El contrato de cuentas en participación es un acuerdo de colaboración en el cual INTERCOLOMBIA, en calidad de PARTICIPE ACTIVO o GESTOR, se encarga de la gestión exclusiva de los negocios ya descritos, e ISA, en calidad de PARTICIPE INACTIVO y propietario

de los activos, aporta el derecho al uso de los activos eléctricos, activos no eléctricos y demás derechos requeridos, para desarrollar el negocio.

Con los ingresos, costos y gastos asociados al contrato de cuentas en participación se determina la utilidad del mismo, la cual se distribuye mensualmente según el porcentaje acordado por las partes. El porcentaje de la utilidad liquidada que le corresponde al PARTICIPE INACTIVO, es decir a ISA, se viene manejando dentro de los gastos/costos operacionales de INTERCOLOMBIA en el estado de resultados integral, lo cual ha generado confusión para los usuarios de la información financiera.

Para efectos de realizar un análisis contable del contrato de cuentas en participación entre ISA e INTERCOLOMBIA, es importante aclarar que no existe control compartido dado que las decisiones de INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. respecto al contrato son independientes. Por lo anterior este contrato no se encuentra en el alcance de la NIIF 11, y el reconocimiento de sus operaciones se realiza aplicando las siguientes normas:

- (a) La propiedad, planta y equipo de acuerdo con NIC 16
- (b) Los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15
- (c) Los gastos de acuerdo con el tipo de erogación que realice.
- (d) Los pasivos, cuentas por cobrar y otros instrumentos financieros de acuerdo con la NIIF 9, NIC 32 y NIC 39

Para la ejecución de los. Ingresos y gastos del negocio, INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. actúa como participe gestor en el contrato y reconoce la totalidad de los ingresos derivadas de la prestación de servicios dando cumplimiento a lo contenido en la NIIF 15 ingresos procedentes de contratos con clientes. Igualmente incurre en todos los costos y gastos requeridos para la ejecutar el negocio y las reconoce en su estado de resultados integrales según la norma aplicable. Con la conmutación de los ingresos, costos y gastos se obtiene el resultado — utilidad a pérdida- del contrato de cuentas en participación.

Obtenido el resultado del contrato de cuentas en participación se aplica el porcentaje que le corresponde a ISA como participe inactivo y con el valor obtenido, se registra en INTERCOLOMBIA en las cuentas cantables costo/gasto disponibles en el catálogo de cuentas de la CGN, pero para efectos de presentación no se asocia a un gasto de funcionamiento, ni a un costo de la prestación de servicios, en atención a que corresponde a la liquidación de la utilidad del contrato que es transferida al participe inactivo.

CONSIDERACIONES

El título X del Código de Comercio en los artículos 507 a 510, en relación con las cuentas en participación señala:

“Art. 507. Definición de cuentas en participación. La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Art. 508. Ausencia de solemnidades. La participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de las compañías mercantiles.

El objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes.

Art. 509. Carencia de personería jurídica. La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal.

Art. 510. Acciones de terceros. El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.

Los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros.”

Por su parte, la Resolución 037 de 2017 expedida por la CGN, "Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico", señala en el Artículo 3° El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015.

En tal sentido, el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 en el Capítulo 4 del Marco conceptual para la información Financiera, relacionado con los elementos de los estados financieros en la definición del Rendimiento señala:

“4.25. A continuación, se definen los elementos denominados ingresos y gastos

- Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entrada o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.
- Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

Gastos

4.33 La Definición de Gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentra, por ejemplo el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.”

De otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad 1-Presentación de estados financieros, establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con las otras entidades, en ella se refiere en el párrafo 88 al Resultado del periodo, como: “Una entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.”

CONCLUSIONES

El Marco conceptual para la información financiera contenido en el Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, incorporado a la regulación contable aplicada por las Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público, mediante la Resolución 037 de 2017, define los elementos de los estados financieros y hace referencia a los conceptos de gastos que forman parte del resultado, de los cuales señala, no deben incluirse las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Ahora bien, de conformidad con las normas que regulan las cuentas en participación, en donde dos o más personas con la calidad de comerciantes toman interés en una o varias

operaciones mercantiles determinadas, ejecutadas por uno de ellos en su solo nombre como ente gestor y bajo su crédito personal, el partícipe activo reconocerá los ingresos, gastos y costos acorde con los términos estipulados en el contrato y, por el resultado generado en desarrollo del mismo, rendirá cuenta y entregará al partícipe inactivo las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. El resultado distribuido al participante inactivo, producto de la ejecución del contrato de cuentas en participación será reconocido por el partícipe gestor como una utilidad o pérdida relacionada con la ejecución del contrato en el resultado del período, sin considerarse esa erogación como un gasto de operación del contrato en sí mismo.

En relación con las cuentas contables para el reconocimiento de la utilidad distribuida al partícipe inactivo, las Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público, tienen la autonomía para determinar el catálogo de cuentas acorde con el objeto del negocio y necesidades de información. No obstante, en lo relacionado con el Catálogo General de Cuentas (CGC) para el reporte de la información financiera a la CGN se determinará la pertinencia de incorporar las cuentas sugeridas en la actualización anual que realiza la CGN al CGC.

CONCEPTO No. 20192000031361 DEL 05-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de bonos de carbono

Doctor
 JAVIER LEONARDO CÁRDENAS
 Gerente Corporativo de Control y Reportes (E)
 Ecopetrol
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20195500025972-2, el día 17 de julio de 2019, mediante la cual solicita:

“Por medio de la presente me permito presentar para su consideración la siguiente solicitud respecto del registro contable y dinámica de las cuentas utilizables para reconocer los bonos de carbono que recibirá Ecopetrol, producto de proyectos que certifican la reducción de emisiones de gases efecto invernadero, acorde a lo establecido en el decreto 926 que reglamentó el impuesto al carbono creado por el artículo 221 de la ley 1819 de 2016.

El mencionado marco normativo establece la posibilidad de generar proyectos debidamente certificados que reduzcan las emisiones a la atmósfera de los gases efecto invernadero, medidos en toneladas de CO2 dejadas de emitir a la atmósfera. Una vez Ecopetrol ejecute los proyectos y obtenga las debidas certificaciones, podrá realizar un proceso de registro en mercados activos de instrumentos denominados Bonos de Carbono, que tendrán un valor monetario establecido en el marco normativo mencionado y podrán ser utilizados para pagar el impuesto al carbono a cargo de Ecopetrol.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos necesario discriminar dentro del Plan de Cuentas actual de la Contaduría General de la Nación, el valor de los Certificados de los Bonos de Carbono, considerados activos para Ecopetrol, dado que el marco normativo citado fija valores monetarios que deben ser medidos y revelados en los estados financieros de la nación.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Entorno legal

El Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, expedido por la Ley 1753 de 2015, en su artículo 175 crea el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 175. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero. Créase el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), del cual hará parte el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia -REDD+. Estos serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Toda persona, natural o jurídica, pública o privada que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones de GEI, deberá obtener previamente el registro de que trata el inciso anterior, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Este a su vez reglamentará el sistema de contabilidad de reducción y remoción de emisiones y el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional y definirá los niveles de referencia de las emisiones debidas a la deforestación y la degradación forestal.

PARÁGRAFO. Las emisiones reducidas que acredite el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco de programas nacionales o subnacionales de reducción de emisiones de GEI, no podrán ser posteriormente ofertadas a través de proyectos en el mercado.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 221 y 222 se establece:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Terajouls) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. (...)

PARÁGRAFO 2o. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario." (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 926 de 2017 "Por el cual se modifica el epígrafe de la parte 5 y se adiciona el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el título 11 de la parte 2 de libro 2 al Decreto 1076 de 2015 Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, para reglamentar el parágrafo 3º del Artículo 221 y el parágrafo 2 del Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016", establece:

“Artículo 2. Adición del título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, el cual quedará así:

“TÍTULO 5

Impuesto nacional al carbono

Artículo 1.5.5.2. Definiciones. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Carbono neutro. Se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

Declaración de verificación. Es la manifestación por escrito de una tercera parte acreditada o designada, en la que se demuestran las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. (...)

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional y/o local cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de Reducción de Emisiones de GEI e Iniciativas de Remoción de GEI. (...)

Remoción de Gases de Efecto Invernadero. Es la masa de gas de efecto invernadero retirado de la atmósfera.

Reducción de Gases de Efecto Invernadero. Corresponde a la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base y la iniciativa de mitigación.

Responsable. Corresponde al productor o importador de los derivados del petróleo.

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI que hace

el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono.

Titular de la iniciativa de mitigación de GEI. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación y seguimiento de una iniciativa de reducción de emisiones o remociones de GEI.

Verificación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado realizado por una tercera parte en la que se evalúa la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Artículo 1.5.5.3. Procedimiento para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono. Para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m³) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO₂).

Esta solicitud deberá estar acompañada por la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor. La declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria demuestran la neutralización de las emisiones asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Para efectos del tratamiento tributario de que trata este artículo, el sujeto pasivo del impuesto nacional al carbono deberá obtener la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

La cantidad de combustible sobre la que se hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, no podrá ser mayor a la cantidad de combustible asociada al hecho generador. (...)

Parágrafo 2. El responsable del impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades de combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación del impuesto, se encuentren debidamente amparadas con la declaración de verificación y el soporte de

cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor.

Parágrafo 3. El responsable del impuesto podrá establecer tiempos de recepción de estos documentos para la no causación del impuesto. (...)"

Artículo 3. Adición del Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015. Adiciónese el Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, el cual quedará así:

"TÍTULO 11

Organismo de verificación y características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI

CAPÍTULO 1

Organismos de verificación de reducciones de emisiones y remociones de GEI y declaraciones de verificación.

Artículo 2.2.11.1.1. Organismos de verificación. Son terceros independientes que cumplen con los requerimientos presentados en los artículos 2.2.11.1.2 y 2.2.11.1.3 del presente Decreto, quienes se encargarán de hacer la verificación de las reducciones de emisiones y remociones de GEI provenientes de la iniciativa de mitigación. Estos organismos serán quienes emitan la declaración de verificación a efectos de demostrar el cumplimiento de las características presentadas en el artículo 2.2.11.2.1 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.1.2. Verificación bajo esquemas de acreditación internacionales. Para verificaciones realizadas bajo esquemas de acreditación internacionales, el organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación indicando que las reducciones de emisiones o remociones de GEI se generaron conforme con la metodología definida en la Norma ISO 14064-2:2006 y los resultados obtenidos en la verificación realizada bajo la norma ISO 14064-3 o aquellas que las ajusten y actualicen. El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia-ONAC o un organismo de acreditación miembro signatario del Foro Internacional de Acreditación (IAF, por sus siglas en inglés) que tenga en su oferta de servicios el programa de acreditación de Organismo de Verificación de Emisiones de GEI bajo los requisitos de la norma ISO 14065.

Parágrafo 1. El titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación de un organismo verificador o de evaluación de la conformidad, acreditado según lo establecido en el Decreto 1595 de 2015, compilado en el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, Decreto 1074 de 2015. (...)

Artículo 2.2.11.1.3. Verificación bajo el mecanismo de desarrollo limpio (MDL) de la CMNUCC. El organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación que responda a la metodología definida por la CMNUCC para el MDL o aquella que la ajuste y actualice.

El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado como entidad operacional designada (DOE, por sus siglas en inglés) por la Junta Ejecutiva del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o quien haga sus veces.

Parágrafo 1. Para el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) el titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación la cual es equivalente al reporte de verificación emitido por la DOE o quien haga sus veces.

Parágrafo 2. El reporte de verificación deberá estar acompañado de los certificados de reducción de emisiones de GEI (CERs por sus siglas en inglés), que expresen la cantidad de toneladas de CO₂e que se han certificado y se utilizarán para demostrar la neutralización de emisiones.

CAPÍTULO 2

Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro

Artículo 2.2.11.2.1. Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI elegibles para certificar ser carbono neutro deben cumplir con las siguientes características:

1. Proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional.
2. Provenir de iniciativas de mitigación de GEI formuladas e implementadas a través de programas de certificación o estándares de carbono, los cuales deben contar con una plataforma de registro pública de reducciones de emisiones y remociones de GEI.
3. Haber sido generadas a partir de la implementación de alguna de las siguientes metodologías:

3.1. Metodologías del Mecanismo de Desarrollo Limpio MDL.

3.2. Metodologías elaboradas por los programas de certificación o estándares de carbono, las cuales deberán:

3.2.1. Haber sido consultadas públicamente y ser verificables por un organismo independiente de tercera parte acreditado de acuerdo con lo establecido en el capítulo 1 del presente título.

3.2.2. Ser emitidas por la CMNUCC, o ser reconocidas por el Gobierno Nacional a través del Organismo Nacional de Normalización, o cumplir con los requisitos para la inscripción de iniciativas establecidos por el registro REDD+.

4. No provenir de actividades que se desarrollen por mandato de una autoridad ambiental para compensar el impacto producido por la obra o actividad objeto de una autorización ambiental.

5. Estar previamente canceladas dentro del programa de certificación o estándar de carbono de origen y estar registradas en el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), creado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015 cuando éste entre en operación.

6. Estar certificadas por el programa de certificación o estándar de carbono. (...)

Parágrafo 2. No se podrán usar reducciones de emisiones o remociones de GEI proyectadas.

Parágrafo 3. El programa de certificación o estándar de carbono que no cuente con una plataforma de registro, tendrá un (1) año a partir de la entrada en vigencia del presente título, para crear e implementar dicho registro. En todo caso el programa de certificación o estándar de carbono deberá generar un número serial por cada una de las toneladas de reducciones de emisiones o remociones de GEI. (...)

Parágrafo 5. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas a partir de la implementación de metodologías de proyectos REDD+ voluntarios o aquellas que las ajusten y actualicen, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro. En todos los casos deberán cumplir con las características definidas en este título.

Parágrafo 6. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas por iniciativas de mitigación de GEI voluntarias, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro, siempre y cuando sean verificados conforme a la metodología definida en la norma ISO

14064-2:2006 o aquella que la ajuste y actualice, mediante un organismo verificador acreditado de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.2.11.1.2 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.2.2. Anexo Técnico. Se adiciona el Anexo IV al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015."

Artículo 4. Régimen de transición para la obtención del reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016. Para efectos de obtener el reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016 y mientras que entra en operación el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI, los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso, deberán radicar ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible una copia en formato físico y digital de los siguientes documentos:

4.1. La declaración de verificación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI.

4.2. El soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

4.3. Una hoja de cálculo únicamente en formato digital en la que se relacionen los seriales de las toneladas de reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

El soporte de radicado de la información suministrada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en cumplimiento del presente artículo, será equivalente al reporte al que se refiere el numeral 5° del artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016.

Parágrafo 1. A partir de la entrada en operación del Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso." (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Resolución 1447 del 1º de agosto de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, por la cual se reglamenta el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional de que trata el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, y se dictan otras disposiciones, establece:

“TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1°. Objeto. La presente resolución tiene por objeto reglamentar el Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional, en lo relacionado con el Sistema de Contabilidad de Reducción y Remoción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero y el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), el cual incluye el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia (REDD+).

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. La presente resolución le aplica a toda persona natural o jurídica, pública o privada que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones y remociones de Gases de Efecto Invernadero, y a aquella que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para demostrar sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, como consecuencia de la implementación de dichas acciones.

Adicionalmente, le aplica tanto a las entidades públicas a cargo de la coordinación y administración del Sistema MRV de las acciones de mitigación a nivel nacional, como a los Organismos de Validación y Verificación de Gases de Efecto Invernadero (OVV).

Artículo 3°. Definiciones. Para los efectos de lo dispuesto en la presente resolución, se adoptan las siguientes definiciones:

Actividades forestales de remoción de GEI. Son acciones de mitigación de GEI que conducen a retirar estos gases de la atmósfera, a través de sistemas productivos silvopastoriles, agroforestales y de plantaciones comerciales, entre otros sistemas productivos basados en árboles, siempre y cuando se desarrollen en áreas diferentes a bosque natural.

Actividades REDD+. Son las acciones que conducen a remover o reducir las emisiones de GEI debidas a deforestación y degradación de bosques naturales, a saber:

- a) Reducción de las emisiones debidas a la deforestación.
- b) Reducción de las emisiones debidas a la degradación forestal.
- c) Conservación de las reservas forestales de carbono.
- d) Gestión sostenible de los bosques.

e) Incremento de las reservas forestales de carbono.

Acción de Mitigación Nacionalmente Apropriada (NAMA). Es un tipo de Programa Sectorial de mitigación de GEI que comprende políticas, regulaciones u otro tipo de acciones para la reducción de emisiones y/o remoción de GEI y que a su vez contribuye a alcanzar los objetivos y metas de desarrollo sostenible de los países en los cuales se implementa. (...)

Gases de Efecto Invernadero (GEI). Son aquellos componentes gaseosos de la atmósfera, tanto naturales como antropogénicos, que absorben y reemiten radiación infrarroja, de acuerdo con lo definido por la CMNUCC.

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional, local y/o sectorial cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de reducción de emisiones de GEI e iniciativas de remoción de GEI. Estas iniciativas podrán ser de tipo sectorial o REDD+. Para efectos de la presente Resolución, el nivel de implementación regional y local se entenderá como nivel subnacional. (...)

Organismos de Validación y Verificación de GEI (OVV). Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. El OVV es responsable de realizar una evaluación objetiva y de emitir una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno nacional.

Pago por resultados o compensaciones similares. Son las remuneraciones, beneficios, o incentivos obtenidos por la reducción de emisiones o remociones de GEI verificadas, que se obtienen por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI. (...)

Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL-PoAs). Son un tipo de Proyecto Sectorial de mitigación de GEI que incluye un conjunto de actividades coordinadas por una entidad pública o privada que implementa cualquier política, medida o meta establecida, que resulta en reducciones de emisiones o remociones de GEI y que optan al Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kioto.

Los MDL-PoAs están compuestos por CPAs por sus siglas en inglés (Component Project Activities), los cuales son una medida o un conjunto de medidas que reducen las emisiones de GEI por fuentes, o resultan en la absorción antropogénica neta de GEI por sumideros, aplicada dentro de un área designada definida en la(s) metodología(s) de línea de base. Un PoA puede tener uno o más CPAs.

Programas de certificación de GEI o estándares de carbono. Son sistemas o esquemas voluntarios u obligatorios, internacionales o nacionales que cuentan con un conjunto de principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados frente al diseño y puesta en marcha de iniciativas de mitigación de GEI. Dichos sistemas o esquemas adoptan o elaboran metodologías de cuantificación de reducción de emisiones o remociones de GEI que sean verificables en el marco de la Norma ISO 14064-3:2006 o aquella que la ajuste o actualice, cuentan con un registro público y permiten la certificación y asignación de un serial único de las reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas.

Programa REDD+. Es un tipo de programa de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+ y cubre un área geográfica de nivel nacional o un área de nivel subnacional con biomas o amplias extensiones de bosques naturales. El programa está a cargo de una entidad pública del orden nacional y su titular es el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, individualmente o en asocio con otras entidades del gobierno. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Programa sectorial de mitigación de GEI. Es el tipo de iniciativa que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a nivel nacional, subnacional y/o sectorial. Estas iniciativas son formuladas por, o tienen como socio a una entidad pública del orden nacional y demuestran el aporte en un determinado sector al cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. (...)

Proyecto REDD+. Es un tipo de proyecto de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+, cubre un área geográfica de nivel subnacional específicamente delimitada y su titular es de carácter privado o público, este último en el marco de las funciones y competencias asignadas por la Ley. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Proyecto sectorial de mitigación de GEI. Es una iniciativa de mitigación de GEI que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a escala subnacional y sectorial. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

REDD+. Es un mecanismo internacional de mitigación enmarcado en las decisiones de la CMNUCC, cuyo objetivo es reducir las emisiones y remover los GEI a través de la implementación de las actividades de reducción de emisiones por deforestación, degradación forestal y otras actividades forestales.

Reducción de Emisiones de GEI. Es la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base o nivel de referencia y de las emisiones netas calculadas en el ámbito de la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Remoción de GEI. Es la masa de GEI retirada de la atmósfera.

Resultados de mitigación de GEI. Son las reducciones de emisiones y remociones de GEI cuantificables, generadas por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI.

Socio ejecutor. Es el titular de un Proyecto REDD+ que cumple con los requisitos para optar a pagos por resultados o compensaciones similares a través de un Programa REDD+.

Titular de la iniciativa. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación, seguimiento y registro de una iniciativa de mitigación de GEI.

Validación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado para la evaluación de la línea base frente a criterios definidos.

Vigencia de resultados de mitigación. Es el año calendario para el cual una iniciativa de mitigación de GEI obtiene y mide sus resultados de mitigación de GEI.

CAPÍTULO 1

Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de acciones de mitigación a nivel nacional-Sistema MRV.

Artículo 4°. Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación (MRV) de acciones de mitigación a nivel nacional. Es un conjunto de actores, políticas, planes, estrategias, procesos, subsistemas y tecnologías a cargo de la gestión de la información de cambio climático con el propósito de proveer insumos para la toma de decisiones de los actores implicados en la gestión del cambio climático según la Política Nacional de Cambio Climático.

El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional es administrado por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam), bajo las directrices y

orientaciones de la Dirección de Cambio Climático y de Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Hacen parte del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional: el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare), el Sistema de Contabilidad de reducción y remoción de GEI, el Sistema de Monitoreo de Bosques y Carbono (SMBYC) y el Sistema Nacional de Inventarios de Gases Efecto Invernadero (SINGEI).

Parágrafo 1°. Todos los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean o generen información necesaria para la gestión del cambio climático en el país podrán interoperar con el Sistema de MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, así como todas aquellas plataformas que contribuyan para evitar la doble contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.

Parágrafo 2°. Todos los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI que pretendan optar a pagos por resultados o compensaciones similares, o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, deberán realizar el monitoreo, reporte y verificación de sus acciones de mitigación de GEI de acuerdo con los principios del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional y las reglas de contabilidad establecidas en la presente resolución.

Parágrafo 3°. El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, el Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático, entre otros, harán parte el Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. El Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático serán objeto de reglamentación posterior. (...)

CAPÍTULO 2

Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare)

Artículo 10. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI. El Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare) es una plataforma tecnológica del Sistema MRV con el propósito de gestionar la información a nivel nacional de las iniciativas de mitigación de GEI, que hace parte del Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. A su vez, el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia-REDD+ hace parte del Renare.

Todo titular de una iniciativa de mitigación de GEI en el territorio nacional que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares, y/o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC debe inscribir su iniciativa de mitigación en el Renare desde su fase de factibilidad.

Los tipos de iniciativas de mitigación de GEI que se podrán inscribir en el Renare son:

1. Programas de mitigación de GEI de tipo: Acciones Nacionalmente Apropriadas de Mitigación (NAMAs), Programas de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Programas REDD+.
2. Proyectos de mitigación de GEI de tipo: Proyectos y Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), Proyectos de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Proyectos REDD+.
3. Otras iniciativas de mitigación que defina la CMNUCC en el marco de sus mecanismos de mitigación de GEI, o el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Parágrafo 1°. La inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare no exime al titular de la iniciativa de la obtención de los permisos, autorizaciones, concesiones, licencias y/o cualquier otro requisito establecido por las normas vigentes para implementar la iniciativa.

Parágrafo 2°. Los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI serán responsables por la veracidad de la información suministrada al Renare, y deberán aplicar los principios del Sistema MRV. El registro de la información en el Renare no implica responsabilidad de ningún tipo por parte del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible frente al titular de la iniciativa o terceros.

Artículo 11. Administración del Registro. El Renare será administrado por el Ideam conforme a los lineamientos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco del Sistema de Información Ambiental de Colombia (SIAC).

Las especificaciones para el uso del Renare serán las establecidas en la Guía Técnica del Renare, la cual será elaborada y actualizada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea (VITAL) será el único acceso para la inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare.

El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá solicitar información adicional sobre el desarrollo de las iniciativas en cualquier momento y sobre cualquiera de sus fases, con el objetivo de aclarar aspectos relacionados con contabilidad nacional de reducción de emisiones y remoción de GEI.

La información del Renare será pública, salvo aquella que por disposición legal tenga carácter de clasificada o reservada, en los términos del artículo 24 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, o aquella norma que la modifique o sustituya. (...)

Artículo 17. Del reporte de las reducciones de emisiones y remociones de GEI en el Renare. El titular de una iniciativa de mitigación de GEI que se encuentre inscrita en el Renare en fase de implementación y en estado de registro activo, deberá reportar los resultados de mitigación de GEI como mínimo a través de las siguientes variables según corresponda:

1. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación para las vigencias a reportar.
2. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación que hayan sido verificadas para las vigencias a reportar.
3. Cantidad de reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas que hayan sido canceladas por el titular de la iniciativa para las vigencias a reportar.

Parágrafo 1°. La cancelación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI se refiere a la desactivación por parte del titular de la iniciativa en Renare de las toneladas de GEI reducidas y/o removidas. Una vez canceladas, las reducciones o remociones de GEI, no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ni ser utilizadas para optar a pago por resultados o compensaciones similares de nuevo. (...)

CAPÍTULO 3

Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI

Artículo 19. El Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI. Es un conjunto de procesos, tecnologías, protocolos y reglas de contabilidad que determinan las emisiones, reducciones de emisiones y remociones de GEI que se contabilizan con el objetivo de generar reportes y demostrar el avance en el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. Para su operación, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y el Ideam dispondrán de las herramientas e instrumentos

tecnológicos necesarios para realizar la contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI.

El Sistema de Contabilidad hace parte del Sistema MRV de acciones de mitigación de GEI, es administrado por el Instituto Nacional de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) y coordinado bajo los lineamientos de la Dirección de Cambio Climático y Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Con el fin de establecer y demostrar el avance en el cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, el Sistema de Contabilidad procesará la información de emisiones de GEI, incluyendo los inventarios nacionales de GEI, las líneas base y los resultados de mitigación de GEI.

La contabilidad de los resultados de mitigación de GEI que se obtienen a partir de la implementación de iniciativas de mitigación de GEI, se podrá efectuar a nivel nacional, subnacional y sectorial incluyendo la agregación de los resultados que cada iniciativa reporte en el Renare, entre otra información.

Parágrafo. El Sistema de Contabilidad podrá interoperar con los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como con otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean, generen o procesen información necesaria para la contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.” (Subrayado fuera del texto)

Regulación Contable

El Marco Conceptual incorporado por la Resolución 049 de 2019 al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establece:

“Capítulo 4: El Marco Conceptual (1989): el texto restante

Activos

4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para

reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

4.9 Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

4.10 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad;
- (b) intercambiado por otros activos;
- (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o
- (d) distribuido a los propietarios de la entidad.

(...)

Reconocimiento de activos

4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

4.45 Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

La Norma Internacional de Contabilidad 2 – Inventarios del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

“Definiciones

Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el precio que se recibirá por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable).

7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros que serán usados en el proceso productivo. Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.”

La Norma Internacional de Contabilidad 32 – Instrumentos Financieros: Presentación del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA23)

11 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un activo financiero es cualquier activo que sea:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;
- (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o
- (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
- (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.”

La Norma Internacional de Información Financiera 9-Instrumentos Financieros del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

“Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos 84.1.1 a 84.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financieros se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos 84.1.1 a 84.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.3 A efectos de la aplicación de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b):

(a) principal es el valor razonable del activo financiero en el momento del reconocimiento inicial. El párrafo 84.1.78 proporciona guías adicionales sobre el significado de principal.

(b) El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de ganancia. Los párrafos 84.1.7A y 84.1.9A a 84.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero.

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6).”

Otros pronunciamientos

Además, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN mediante Oficio N° 13505 del 31 de mayo de 2017, estableció:

“Ahora bien, se indica que los bonos de carbono del mercado voluntario, se venden como commodities. Sin perjuicio de lo anterior e independientemente de la denominación, se observa que no existe regulación específica sobre el tema. No obstante, en principio, en el caso de la venta de bonos de carbono en el mercado voluntario partimos de la base que los mismos se asocian a proyectos. En efecto, quien desarrolla el proyecto debe asegurarse que se concreta una captura de carbono o una reducción del mismo en la actividad, debidamente certificada, representado en una medida en toneladas de carbono (con distintos estándares). Lo anterior implica la presencia de agendas certificadoras. En efecto, cuando la certificadora aprueba el proyecto procede la emisión de bonos de carbono, caso en el cual éstos pueden ser comercializados y adquiridos por quienes desean compensar o reducir su huella de carbono de manera voluntaria.

Acorde con lo anterior, para efectos tributarios, estos bonos, supondrían un bien de naturaleza intangible, que representa un derecho a cambio de un precio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que, de acuerdo al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 037 de 2017, los activos se reconocen en el balance cuando es probable que se obtengan, de los mismos, beneficios económicos futuros para la entidad y además tenga un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, si bien al mercado voluntario de carbono confluyen diferentes actores, estos lo hacen con diferentes intereses. Frente a esto, una empresa que, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera incorporadas al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, debe evaluar e identificar, las intenciones por las cuales obtienen bonos de carbono, toda vez que de estas dependerá su tratamiento contable, así como también cuando una empresa decide emitir estos títulos.

Para ello es menester contemplar el esquema del mercado voluntario de los bonos de carbono, tal como se ilustra en la siguiente Caracterización de dicho Mercado.

Para dilucidar el tratamiento contable de los bonos de carbono, es pertinente establecer los participantes y el comportamiento del Mercado Voluntario de Carbono, constituido por relaciones comerciales en torno a iniciativas de reducción y remoción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), que pretenden neutralizar el impacto ambiental.

Participantes y otros aspectos asociados

Iniciativas de mitigación: Estas corresponden a programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas con el fin de reducir, evitar, remover y capturar emisiones de GEI, que pueden establecerse en el marco de actividades forestales.

Desarrolladores: Son los encargados de establecer los principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados, frente a un diseño y puesta en marcha, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de reducción o remoción de GEI, que posteriormente son verificables.

Organismos de Validación y Verificación: Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. Estas realizan la evaluación de las metodologías de cuantificación de reducciones o remociones, y emiten

una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno Nacional.

Usuarios o consumidores finales: Son quienes utilizan los combustibles fósiles, es decir que realizan el proceso de combustión.

Sujeto pasivo: Es el intermediario entre el responsable del impuesto al carbono y el usuario o consumidor final, es decir que es el mayorista o comercializador del combustible fósil.

Responsable: Corresponde al productor o importador de los derivados de combustibles fósiles.

Brokers: Son quienes adquieren las reducciones o remociones de GEI, o también denominados bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta.

Certificado de Reducciones o remociones de gases de efecto invernadero: También denominados Bonos de Carbono, que corresponden a los títulos o derechos que emiten las iniciativas de mitigación, previa validación y verificación de los Organismos de Validación y Verificación.

Cancelación: Corresponde al momento en el que un bono es utilizado por parte de su adquirente, para reducir o remover sus emisiones. En este momento, el bono de carbono deja de existir, y por ende no puede disponerse ni transferirse, en otras palabras, ya no representa un derecho.

Operación

En primer lugar, los promotores de iniciativas de mitigación orientadas a generar reducciones o remociones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y que opten por el pago de resultados o compensaciones por las acciones realizadas para tal fin, conjuntamente con los desarrolladores, establecen unos principios para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados que se obtengan frente al diseño y puesta en marcha del proyecto, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI.

Una vez definida la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, se comienza el proceso de validación y verificación por parte del Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación-ICONTEC, como organismo de verificación aprobado por la

Organismo Nacional de Acreditación de Colombia – ONAC, el cual certifica y asigna un serial único para cada reducción de emisiones o remoción de GEI verificadas, o denominados comúnmente como bonos de carbono, que corresponden a una tonelada de Dióxido de Carbono equivalente (CO₂e) capturada o removida.

Una vez son verificadas y certificadas estas reducciones de emisiones o remociones de GEI, se disponen para la venta en el Mercado Voluntario, en donde diferentes adquirentes intervienen con distintos intereses.

Los sujetos pasivos y los usuarios o consumidores finales del combustible fósil, pueden adquirir estas certificaciones de reducciones o remociones para cancelarlas a su favor y así, certificarse como carbono neutro, con el fin de que no se cause el impuesto al carbono cuando adquieren combustibles fósiles.

Con ocasión de la adquisición de los combustibles fósiles, el valor pagado por las reducciones o remociones adquiridas se aplica para no causar el impuesto al carbono, momento en el cual efectivamente se cancelan los certificados utilizados, y su importe corresponderá a un mayor valor del combustible adquirido.

Alternamente, dentro de este mercado voluntario se encuentran los denominados “Brokers”, quienes adquieren estos bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta, por lo cual, al final de la cadena, estos títulos serán cancelados por terceros.

Tratamiento contable para empresa con una iniciativa de mitigación

Dado el proceso para optar a pagos por resultados o compensaciones similares, por acciones que generen reducciones o remociones de emisiones de GEI, debe ser una actividad alterna a la principal, únicamente se expondrán las cuentas contables en las cuales se deben reportar los títulos que la iniciativa genere.

En este sentido, durante el proceso de la formulación y diseño de la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, la empresa homologará y reportará los desembolsos que efectúe durante esta etapa, como un producto en proceso en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Durante la etapa de validación, las reducciones o remociones que se encuentran en proceso de validación y verificación por parte de los Organismos de Validación y Verificación, para

efectos de reporte, continuarán siendo reportadas en la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, hasta tanto se obtenga la verificación de estas unidades.

En el caso, de que estas unidades no hayan sido verificadas, y por diferentes razones no puedan ser verificadas a futuro, se procederá a homologarlas y reportarlas como un gasto en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por el contrario, si la metodología de cuantificación es validada, las reducciones o remociones verificadas y se les asigna el código único respectivo, la empresa realizará la homologación y reportes de estas unidades, en la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Así mismo, la empresa deberá además de revelar los conceptos señalados en la NIC 2- Inventarios, los siguientes aspectos: a) Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: desarrollo, validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones; b) Una conciliación entre las cantidades al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones, así como los demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Procedimiento contable para empresa que adquieren bonos de carbono con fines de certificarse como carbono neutro

Estos títulos de reducciones constituyen un activo para la empresa que las adquiere, puesto que se considera un derecho del cual se espera una retribución en la reducción y remoción de emisiones de GEI. En este caso, si la empresa determina que los bonos de carbono serán cancelados su favor, con el fin de no efectuar o reducir la causación el impuesto al carbono, es pertinente clasificarlos como activos diferidos, en razón de que tienen carácter de gasto, con afectación en diferentes periodos.

Transitoriamente, mientras se efectúan los ajustes al Catálogo General de Cuentas pertinentes, la empresa deberá homologar y reportar dichos bonos en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, saldo que se diferirá de acuerdo con los créditos que sean cancelados a su favor durante el periodo, afectando las cuentas del gasto o costo según corresponda. Adicionalmente, este hecho deberá revelarse incluyendo aspectos como: a) Créditos cancelados y certificados, b) Créditos vendidos, y las demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Por otra parte, en relación con los créditos que son cancelados durante el periodo en el marco de lo estipulado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, es decir, que cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para ser compensados con el impuesto al carbono, es importante señalar que de acuerdo al artículo 772-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el Artículo 137 de la Ley 1819 de 2016 “los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto”. De modo que, para los créditos reconocidos como activos diferidos, se realice una conciliación entre saldos contables y tributarios, para cumplir con lo dispuesto en los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016, donde el impuesto al carbono no será causado a sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro y sobre el impuesto que al respecto se cause, sea deducible del impuesto sobre la renta como mayor costo del bien.

Procedimiento contable para empresa que adquieren bonos de carbono con fines de especulación

En atención a que estos títulos de reducciones se adquieren con el fin de obtener un beneficio económico por la especulación al disponer de ellas en un futuro, se constituye un activo para la empresa que para efectos de reporte, será homologado en la subcuenta 122190-Otras inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, dado que de ellos se espera obtener rendimiento por las fluctuaciones en su precio.

CONCEPTO No. 20192000036921 DEL 23-08-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Clasificación entre activo y gasto del material médico quirúrgico (instrumental), herramientas y accesorios de una E.S.E.

Doctor
 DARWIN SIERRA
 Auxiliar activos fijos
 E.S.E. Hospital El Salvador de Ubaté
 Ubaté, Cundinamarca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002644-2, del día 23 de julio de 2019, en el cual solicita el tratamiento contable que desde el área de activos fijos de una E.S.E. se le debe dar, independientemente de la cuantía, al material médico quirúrgico (instrumental), herramientas y accesorios entre activo fijo o gasto, y de ser así como sería el control.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios. (...)

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la

elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso, por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como Inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento. (...)

6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación o, b)

transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.3. Medición posterior

22. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará. (...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

28. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo. (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el material médico quirúrgico (instrumental), las herramientas y accesorios, podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la empresa, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la empresa espera obtener beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Si estos bienes cumplen efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismo, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Si los bienes se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios su tratamiento será el correspondiente al señalado en la Norma de inventarios, pero si se tienen con la finalidad de usarse para propósitos administrativos o la prestación de servicios, no se espera su venta en el curso de las actividades ordinarias y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable el tratamiento contable se ajustará a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Si se da el caso de que los bienes no cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, la empresa podrá reconocerlos como gastos, para lo cual los reconocerá conforme a su naturaleza, e implementará los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de dichos bienes.

CONCEPTO No. 20192000055111 DEL 23-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes que ya no cumplen la definición de activo.

Doctora
ANA EDITH QUITUMBO YULE
Contador Público
E.S.E. CXAYUCE JXUT
Toribio - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003026-2 del 28 de agosto de 2019, mediante la cual señala que en la fecha de transición, en aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la E.S.E. reconoció los bienes inmuebles dentro del ESFA, algunos de estos, que no están en uso, en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, dichos bienes se encuentran totalmente depreciados y están en proceso para darles de baja, por lo cual consultan si es correcto mantener los bienes en la cuenta contable señalada o si por el contrario se deben registrar en la cuenta 8315-Bienes y Derechos retirados.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“(…) 4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

El numeral 6.1.1 del mismo Marco Conceptual señala que los activos “representan recursos controlados por una empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)”

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores:

“(...) 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N° 193 de 2016, indica lo siguiente con respecto a la depuración de la contabilidad:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles controlados por la empresa que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.”

8315- BIENES Y DERECHOS RETIRADOS: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la empresa, requieren ser controlados.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con el propósito de determinar si es pertinente la desincorporación de un bien que hace parte de los activos, la Empresa deberá evaluar si dichos bienes cumplen con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, es decir, si son recursos controlados producto de sucesos pasados de los cuales se espera recibir un beneficio económico en el futuro, y de esta manera garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Si realizada la evaluación correspondiente, la E.S.E. determina que dichos bienes no cumplen con los requisitos normativos para estar reconocidos dentro del estado de situación financiera como activos, entonces deberá darlos de baja en concordancia con lo especificado en el procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en el cual se indica que las entidades deben adelantar las gestiones necesarias para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el propósito de que la información financiera sea útil para los diferentes usuarios. Dicha acción se llevará a cabo mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta en la que se encuentre registrado el bien, para este caso la cuenta 1637-Propiedad, planta y equipo no explotados.

Ahora bien, si los bienes debieron ser dados de baja en periodos anteriores porque no cumplían la definición de activo y la entidad los mantuvo reconocidos contablemente, entonces se deberá aplicar la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el capítulo V de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y darlos de baja mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3225-

RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta en la que se encuentre registrado el bien, para el caso mencionado, la cuenta 1637-Propiedad, planta y equipo no explotados.

Adicionalmente, la E.S.E. deberá determinar si el error es material, en cuyo caso efectuará una reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado en el párrafo anterior, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

La Empresa podrá llevar un control de los bienes que no cumplen con la definición de activo pero que aún se encuentran bajo su custodia, utilizando cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR)

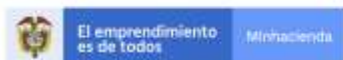
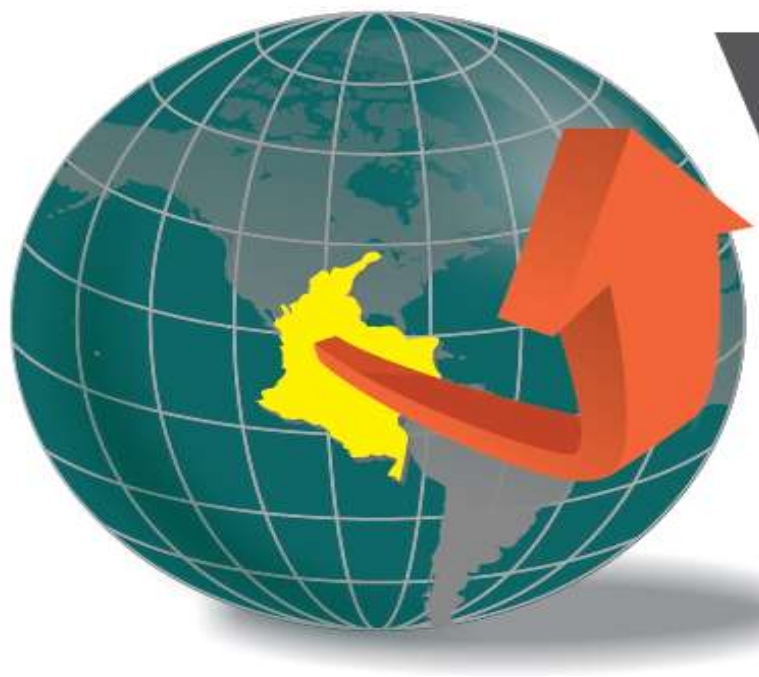
Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019
20192000000321 del 10-01-2019
20192000013201 del 09-04-2019
20192000021371 del 16-05-2019
20192000026001 del 17-06-2019
20192000029191 del 11-07-2019
20192000029921 del 23-07-2019
20192000034311 del 14-08-2019
20192300037141 del 02-09-2019
20192000047361 del 11-09-2019
20192000053441 del 19-09-2019
20192000055111 del 23-09-2019

Capítulo 3

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Régimen de Excepción



3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.3 CUENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.4 INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.5 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.6 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.7 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.9 OTROS ACTIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.10 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.11 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.12 PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.13 CUENTAS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.14 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
Presidente
Asociación Antioqueña de Actuarios
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del

pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 3º del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3º. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4º del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5º del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en

dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En

consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y

(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio." (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2. Medición de los Beneficios posemplo del Capítulo II.

Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posemplo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posemplo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posemplo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.2. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“2. PASIVOS PARA TRASLADAR

2.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás

disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

2.2. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los

que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

3.15 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.16 PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.17 OTROS PASIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.18 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.19 INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.20 INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.21 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.22 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.23 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.24 OTROS INGRESOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.26 GASTOS DE OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.27 GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.28 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.29 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.31 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.32 OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

3.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO N° 20192000012101 DEL 29-03-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público -Régimen de excepción.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Consolidación de estados financieros cuando se tiene inversión en una asociada que va a ser liquidada.

Doctora

NELLY CÉSPEDES BAQUERO

Gerente Administrativo y Financiero

Empresa Colombiana de Productos Veterinarios S.A. (Vecol S.A.)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000570-2, del día 15 de febrero de 2019, en la cual solicita “¿Si Vecol S.A, es dueña del 100% de otra sociedad en el exterior y en su política de Consolidación de Estados Financieros, que fueron definidas en el 2015, teniendo en cuenta el concepto de materialidad y esfuerzo desproporcionado, estableció no realizar consolidación de estados financieros cuando una inversión este por debajo del 0.5% de sus activos totales, puede presentar solo estados financieros separados?”

Lo anterior tomando en cuenta que Vecol S.A. al cierre del ejercicio y efectuada la evaluación de la inversión de acuerdo con la política de materialidad, el porcentaje de esta inversión ascendió al 0.08% del total de los activos, estando por debajo de la materialidad definida por la compañía. La inversión es valorada por el método de participación patrimonial y los resultados se incorporaron en los estados financieros con cargo al Estado de Resultado de Vecol S.A.

Por otro lado, al cierre del ejercicio la Junta directiva de Vecol S.A. ya había tomado la decisión de cerrar la sucursal ya que no había negocio en marcha.

Para ello presenta los siguientes hechos:

“Vecol S.A en el año 2015 definió sus políticas contables teniendo en cuenta el marco normativo NIIF para pymes y de acuerdo con el modelo de negocio, las cuales fueron

aprobadas por la Junta Directiva de la compañía. Dentro de estas políticas se encuentran presentación y consolidación de Estados Financieros, Importancia Relativa y Materialidad.

A continuación, se transcribe una parte de cada política de la Compañía:

Política de Consolidación de estados financieros

“...Cuando Vecol S.A. posea inversiones en controladas, de acuerdo con la Norma de Inversiones en Controladas, prepararán y presentarán estados financieros consolidados, excepto en los siguientes casos:

Cuando la inversión que haga la compañía no alcance el 0,5% de sus activos totales, cuando se estime que hay un esfuerzo o costo desproporcionado con respecto al beneficio que se va a obtener, teniendo en cuenta la materialidad del hecho económico.

Para determinar estos dos criterios se deben revisar la política de materialidad de la compañía.

Para la medición inicial y posterior de estas inversiones se realizará por el método de participación patrimonial.

Cuando la empresa tenga una inversión superior al 0,5% de sus activos totales, realizará los siguientes procedimientos de consolidación establecidos en la NIIF para pymes:

Sección 9.13 Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un grupo como si se tratara de una sola entidad económica. Al preparar los estados financieros consolidados, Vecol S.A. realizará las siguientes actividades:

Combinará los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar;

Eliminará el importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las subsidiarias;

Medirá y presentará las participaciones no controladoras en los resultados de las subsidiarias consolidadas para el período sobre el que se informa por separado de las participaciones de los propietarios de la controladora; y

Medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las subsidiarias consolidadas por separado de la participación en el patrimonio de los accionistas de la controladora...”

Política de Importancia Relativa y materialidad

“... La omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa), si pueden individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Los hechos económicos se reconocen y se representan de acuerdo con su importancia relativa. En la preparación de los estados financieros y de las revelaciones en sus notas. Para realizar el cálculo de la materialidad por valor se puede escoger la utilidad antes de impuestos, los ingresos totales, los ingresos operacionales, ventas netas, los gastos totales o del activo neto y sobre estos saldos se aplica el porcentaje de medida razonable de acuerdo con el siguiente cuadro:

PUNTO DE REFERENCIA	PORCENTAJE DE MEDICION RAZONABLE %
Total de Activos y/o ingresos operacionales	0,5% a 1%

1- Como regla general se seguirán los siguientes parámetros:

a) Primer criterio del 0,5% al 1% del valor total de los activos si estamos analizando un rubro del Estado de Situación Financiera...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 42 de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Técnico Normativo para los preparadores de información financiera para pymes-grupo 2-, Anexo Técnico del Decreto 3022 de 2013 el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017, al cual se acogió Vecol S.A., dentro de los lineamientos establecidos en la Resolución N° 414 de 2014 emitida por la CGN, señala lo siguiente:

“Sección 2 Conceptos y Principios Generales (...)

Materialidad o importancia relativa

2.6 La información es material -y por ello es relevante-, si su omisión o su presentación errónea puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de la entidad. (...)

Equilibrio entre costo y beneficio

2.13 Los beneficios de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutaban de los beneficios y con frecuencia disfrutaban de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.

2.14 La información financiera ayuda a los suministradores de capital a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las entidades individuales también disfrutaron de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales, un efecto favorable sobre las relaciones públicas y posiblemente un costo inferior del capital. Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones de la gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general. (...)

Sección 3 Presentación de Estados Financieros (...)

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

3.15 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentara por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

3.16 Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. (...)

Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados (...)

9.2 A excepción de lo permitido o requerido en el párrafo 9.3, una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.

9.3 No será necesario que la controladora elabore estados financieros consolidados si:

(a) se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (i) la controladora es ella misma una subsidiaria, y
- (ii) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta NIIF; o

(b) no tiene subsidiarias distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria:

(i) al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o
(ii) en otro caso, al costo menos el deterioro del valor [véase el párrafo 11.14(c)].

9.4 Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad (véanse los párrafos 9.10 a 9.12). (...)

Adquisición y disposición de subsidiarias

9.18 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición. Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. La diferencia entre el importe obtenido por la disposición de una subsidiaria y su importe en libros en la fecha de la disposición, excluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la subsidiaria extranjera reconocida en el patrimonio de acuerdo con la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera, se reconocerá en el estado del resultado integral consolidado (o el estado de resultados, si se presenta) como una ganancia o una pérdida por la disposición de la subsidiaria.

9.19 Si una entidad deja de ser una subsidiaria pero el inversor (su anterior controladora) continúa manteniendo una inversión en la anterior subsidiaria, esa inversión deberá contabilizarse como un activo financiero de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos o la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros desde la fecha en que la entidad deja de ser una subsidiaria, siempre que no se convierta en una asociada (en cuyo caso se aplica la Sección 14 Inversiones en Asociadas) o en una entidad controlada de forma conjunta (en cuyo caso se aplica la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos). El importe en libros de la inversión en la fecha en que la entidad deje de ser una subsidiaria deberá considerarse como el costo en la medición inicial del activo financiero. (...)

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

9.24 El párrafo 9.2 requiere que una controladora presente estados financieros consolidados. Esta NIIF no requiere la presentación de estados financieros separados para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales.

9.25 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria no son estados financieros separados. Por tanto, una entidad que no sea una controladora pero sea una inversora en una asociada o tenga una participación en un negocio conjunto presentará sus estados financieros de conformidad con la Sección 14 o la Sección 15, según proceda. También puede elegir presentar estados financieros separados.

Elección de política contable

9.26 Cuando una controladora, una inversora en una asociada, o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta:

- (a) al costo menos el deterioro del valor, o
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

La entidad aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Información a revelar en los estados financieros separados.

9.27 Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

- (a) que los estados son estados financieros separados, y
- (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas,
e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan. (...)

Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores. (...)

Selección y aplicación de políticas contables.

10.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

10.3 Si esta NIIF trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará esta NIIF. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta NIIF, si el efecto de hacerlo no fuera material. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, una vez la Junta Directiva de Vecol S.A. tomó la decisión de efectuar el cierre de la subsidiaria en el extranjero, siempre que esta fuera la única inversión en subsidiarias, la entidad no preparará ni presentará estados financieros consolidados, conforme lo señala el literal b) del numeral 9.3 de la Sección 9, adicional a ello esta inversión se medirá al valor razonable con cambios en el resultado, siempre que puedan medirse con fiabilidad, o al costo menos el deterioro del valor, conforme lo indica el literal c) del párrafo 11.14 de las NIIF para Pymes.

En el caso en el cual se mantuviera algún porcentaje de la inversión que no otorgue control, esta deberá reclasificarse de acuerdo con las condiciones de su nueva esencia económica, conforme al párrafo 9.19 de la Sección 9, en el que se indica que la inversión podría corresponder a una inversión en asociada (Sección 14), inversión en una entidad controlada de forma conjunta (Sección 15), o un activo financiero (Sección 11 o Sección 12). Por lo anterior el reconocimiento y medición de la inversión se hará conforme a lo señalado en la sección correspondiente de las NIIF para Pymes.

Capítulo 4

Marco Normativo

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público



4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.3 CUENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR**CONCEPTO N° 20192000022031 DEL 24-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los ingresos por intereses que se generan por los préstamos por cobrar que realiza el Icetex a estudiantes de estratos 1, 2 y 3 subsidiados por la Nación.

Doctor
LEONARDO NIÑO ROCHA
Director de Contabilidad
Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior- Icetex
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001720-2 del 30 de abril de 2019, mediante la cual señala:

“Nuestra consulta está relacionada con lo establecido en la Ley 1547 de 2012, mediante la cual ICETEX otorga créditos educativos para estudios de pregrado a 0% de interés real.

Para poner en contexto nuestra consulta, hacemos referencia de los artículos 1° y 3° de la mencionada Ley.

“Artículo 1°- A todos los estudiantes beneficiarios de créditos para educación superior de pre-grado, otorgados por el ICETEX, pertenecientes a estratos socioeconómicos 1, 2 ó 3, se les concederá un subsidio equivalente al ciento por ciento (100%) de los intereses generados por dicho crédito durante la vigencia del mismo. Por tanto, el beneficiario deberá asumir el pago sólo del capital actualizado en el IPC anual”.

“Artículo 3°- La Nación garantizará y destinará al ICETEX los recursos requeridos para compensar los ingresos que deja de percibir por los conceptos anteriores”.

De acuerdo con lo emanado en dicha Ley, el tratamiento contable que ICETEX aplica para el reconocimiento de los recursos provenientes de la Nación, está basado en el marco

normativo y políticas contables, como incremento en los beneficios económicos a largo del periodo contable (ingresos).

Lo hecho hasta ahora, desde el punto de vista contable y de conformidad con el artículo 3° de la mencionada Ley, ha sido el reconocimiento de un pasivo diferido, en el entendido que los recursos trasladados por la Nación se realizan de manera anticipada para cada vigencia, de tal manera, que en forma mensual se causan al ingreso por concepto de intereses de cartera de créditos y de esta forma se amortiza el pasivo diferido.

Ahora bien, con nuestra comunicación, pretendemos conocer la orientación que nos pueda brindar la Contaduría General de la Nación, respecto a la inquietud que ha surgido por parte de la nueva administración del ICETEX, en torno a la posibilidad de que los recursos trasladados por la Nación se registren directamente al patrimonio como capital de trabajo, es decir, en compensación al subsidio otorgado por la Nación.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 267 de la Ley 1753 de 2015 deroga explícitamente la Ley 1547 de 2012.

Por otro lado, el artículo 61 de la Ley 1553 de 2015, modificado por el artículo 47 de la Ley 911 de 2018, menciona lo siguiente:

“ARTÍCULO 61. FOCALIZACIÓN DE SUBSIDIOS A LOS CRÉDITOS DEL ICETEX. <Artículo modificado por el artículo 47 de la Ley 1911 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> Los beneficiarios de créditos de educación superior que se encuentren en los estratos 1, 2, y 3, priorizados en el Sisbén, dentro de los puntos de corte establecidos por el Ministerio de Educación Nacional, y que terminen su programa, solo pagarán el capital prestado durante su periodo de estudios, más la inflación causada de acuerdo con los datos publicados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), correspondientes al periodo de amortización. (...)

La Nación garantizará y destinará al Icetex los recursos requeridos para compensar los ingresos que deja de percibir por los conceptos anteriores. (...)

PARÁGRAFO 1. Los créditos de educación superior otorgados a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, continuarán con las mismas condiciones que obtuvieron al momento de su otorgamiento.

PARÁGRAFO 2. Las tasas de interés que aplica el Icetex deberán estar siempre por debajo de las tasas de interés comerciales para créditos educativos o de libre inversión que ofrezca el mercado. Los márgenes que se establezcan no podrán obedecer a fines de lucro y tendrán por objeto garantizar la sostenibilidad y viabilidad financiera del sistema de créditos e incentivos que ofrece el Icetex.” (Subrayado fuera de texto)

El Anexo Técnico Compilatorio N° 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en la Norma Internacional de Información Financiera 9:

“Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos de que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

(a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y

(b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

(a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y

(b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

(a) costo amortizado;

- (b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
- (c) valor razonable con cambios en resultados. (...)

5.4 Medición a costo amortizado

Activos financieros

Método del interés efectivo

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el método del interés efectivo (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto de un activo financiero, excepto para:

(a) activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en activos financieros con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores. (...)

APÉNDICE A

Definiciones de términos

Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero

Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el **método del interés efectivo**, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.

Método del interés efectivo

El método que se utiliza para el cálculo del **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a lo largo del periodo correspondiente.

Tasa de interés efectiva

La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero con respecto al **valor en libros bruto de un activo financiero o al costo amortizado de un pasivo financiero**. ... (...)
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para dar respuesta a su consulta, es importante precisar que la Ley 1547 de 2012 fue derogada por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, razón por la cual, la respuesta se dará con base en lo señalado en el artículo 61 de la Ley 1553 de 2015, modificado por el artículo 47 de la Ley 911 de 2018, mediante el cual se estipula que los estudiantes de estratos 1, 2 y 3, solamente pagarán el capital prestado durante su periodo de estudios más la inflación, pero que la Nación garantizará al Icetex los recursos que deje de percibir por este concepto.

Así pues, el ICETEX deberá reconocer los ingresos por intereses en el resultado del periodo, toda vez que la Nación se encarga de otorgar la diferencia para lograr el pago de la totalidad de estos recursos. Por ningún motivo estos intereses subsidiados por la Nación se deben reconocer en el patrimonio, ya que estos hacen parte de la operación normal de la entidad, mediante la cual se genera un rendimiento por el uso que los estudiantes le dan a los recursos.

Si la Nación entrega los recursos por concepto de intereses de forma anticipada, el Icetex deberá reconocer un pasivo, homologado al Catálogo General de Cuentas de la CGN, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y posteriormente, durante cada mes, reconocer en el resultado del periodo el ingreso financiero correspondiente, disminuyendo al tiempo el pasivo por ingresos recibidos por anticipado.

4.5 INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO N° 20192000012471 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan y o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.
3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

Señor
DIEGO GUTIÉRREZ LIZARAZO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001132-2, el día 13 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“Que en relación con las competencias de la Contaduría General de la Nación en materia de regulación y guía en todos los aspectos relacionados con la contaduría de los entes públicos, solicito respetuosamente me informen lo siguiente:

- 1.Cuál era la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012.
- 2.Cuál era el periodo (en años) de vida útil de un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012 y en cuantos años se deprecia el bien, para efectos contables, de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

Así mismo, solicito se resuelvan los mismos interrogantes si se aplica los mismos supuestos para el año 2017, de aplicar alguna diferencia por favor evidenciarla.

3. Cuál es la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo cuyo propietario es una entidad pública, para el año 2017.

4. Cuál es el periodo de vida útil de un vehículo cuyo propietario es una entidad pública para el año 2017 y en cuantos años se deprecia contablemente el bien de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

5. De conformidad con la respuesta dada, ¿dichos valores o porcentajes son meramente indicativos y/o de referencia? Pues la realidad de los bienes muchas veces difiere a los registros contables, por tanto, las expectativas difieren significativamente de las estimaciones dadas respecto a la vida útil, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores como la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, etc. ¿podrá fijarse una vida útil diferente a la sugerida por la Contaduría con base en dichas situaciones?

6. ¿Si una entidad pública adquiere un vehículo en el año 2012 dentro del régimen contable público anterior (régimen aplicable al año 2012), para el año 2017 tendría que haber actualizado dicho régimen al régimen actualmente aplicable, es decir, a las normas contables internacionales que incorpora el régimen actual?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 emitida por la CGN se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública conformado “por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.”

Con posterioridad, este artículo fue modificado por la Resolución 156 de 2018 estableciendo: “Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en

Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.”. Adicionalmente, derogó los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007, que contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, frente a la depreciación de las propiedades, planta y equipo establecía:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señaló:

“10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	10

Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

Frente a la Norma Internacional de Contabilidad 16-Propiedades, planta y equipo, incorporadas con la Resolución 037 de 2017 que regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, la vida útil se define:

“(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de esta misma norma, respecto a la Medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, estipula:

“Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (...)

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 414 y sus modificaciones, frente a la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se señala:

“25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de

la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, así como los cronogramas para su aplicación:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del párrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

El Régimen de Contabilidad Pública vigente en el año 2012 correspondía al adoptado mediante la Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, para lo cual las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007 debían aplicar lo estipulado en el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Si bien el Plan General de Contabilidad Pública establecía que la vida útil de los bienes, para la determinación de la depreciación debía ser estimada, es en los numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció que la vida útil de un activo depreciable o amortizable debía ser definido por cada entidad pública, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio de este y que como referencia podían tomarse las vidas útiles para los grupos de activos allí definidos.

Adicionalmente, señaló que dicha estimación debía ser revisada anualmente, de forma que si las expectativas diferían significativamente de las estimaciones previas, podría fijarse una vida útil diferente. En consecuencia, la CGN no definió vidas útiles para las propiedades, planta y equipo, pues ello depende de muchos factores no controlables a través de la regulación, y por lo tanto solamente sugirió a manera de referencia unas vidas útiles para aquellos casos en que existiese dificultades iniciales para determinarlas técnicamente, pero posteriormente estas también eran susceptibles de revisión y cambio, según lo expresado anteriormente.

Ahora bien, en atención a que la aplicación de las Resoluciones 533 de 2015 y 461 de 2017, para las Entidades de Gobierno y Entidades en Liquidación respectivamente, comenzaba a partir del 1º de enero de 2018, estas debían continuar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente durante el año 2017, por lo cual la vida útil de sus elementos de propiedades, planta y equipo debía atender a lo señalado por el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, señalados en los párrafos anteriores.

Dado que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, ha sido permanentemente actualizado y modificado, la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 debió atender a la NIIF 1-Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera dispuesta en el Decreto 2784 de 2012.

Durante el año 2017 las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de

2017, atendían a la NIC 16-Propiedades Planta y equipo del Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció que la estimación de la vida útil de los activos de propiedades, planta y equipo es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, que debe ser revisado como mínimo al término del periodo anual y que en cuyo caso difiera de las estimaciones previas, se contabilizan como un cambio de estimación contable de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Así mismo, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 debían atender a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, durante el año 2017 las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atenderían al numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el que se establece que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Por lo anterior, se concluye que respecto a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación frente a la vida útil para la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en los Marcos Normativos actuales, se ha recalcado que su estimación corresponde a una labor que la entidad debe realizar de acuerdo a su experiencia con activos similares y frente al uso que espera darles.

Al respecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública precedente dispuso de unas vidas útiles para grupos de activos que conforman las propiedades, planta y equipo, estas solo corresponden a referencias que podían ser tomadas por las entidades, sin desvirtuar el hecho de que estas debían ser revisadas de forma anual.

CONCEPTO No. 20192000030561 DEL 26-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de sobrecostos en la construcción de un activo

Señor
EDUARDO ANDRÉS CARDONA MEJÍA
Medellín, Antioquia

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500021302, del 04 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre ajuste contable con base en la estimación de sobrecostos de la cuenta de propiedad, planta y equipo, en los siguientes términos:

“Dicha entidad inicio (Sic) la ejecución de la construcción del proyecto de construcción de un activo fijo para lo cual aprobó un presupuesto inicial.

Los costos y gastos fueron registrados de acuerdo con los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 16, los cuales inicialmente se fueron registrando en la cuenta de construcciones en curso y posteriormente cuando está disponible para su puesta en marcha se realizó el traslado a la cuenta de Propiedad Planta y Equipo.

Posteriormente en una auditoría realizada por el Ente de Control Respectivo para los estados financieros de la vigencia del año 2016, el Ente genera una opinión negativa aludiendo que el rubro de Propiedad Planta y Equipo tiene mayores valores causados, por exceder el valor presupuestado sobre el valor realmente ejecutado.

Al siguiente año y en vista de que la entidad que ejecuto el proyecto no realizo (Sic) ningún asiento que cambiara el valor, el Ente de Control indica explícitamente que en vista de que no se han realizado lo ajustes contables que permitan la eliminación del sobrecosto, nuevamente emite una opinión negativa sobre los estados financieros del año 2017, e igualmente en la auditoria del año 2018, se ratifica en mantener esta posición.

La Entidad hasta el momento no realizado (Sic) ningún ajuste contable a sus estados financieros porque considera que estaría incumpliendo con la normatividad vigente ya que el valor registrado en la cuenta de Propiedad Planta y Equipo cumple con el criterio de reconocimiento y que los mayores valores ejecutados son producto de una desviación

normal del presupuesto para este tipo de construcciones que son de gran tamaño y de características especiales. (...)

Por lo anterior expuesto, se solicita a la Contaduría General de la Nación concepto y doctrina sobre si es viable un registro contable disminuyendo el rubro de Propiedad Planta y Equipo contra las cuentas de Resultados, por mayores valores causados con base en valores presupuestados versus pagados o valores pagados de más por sobrecostos. (...)

¿Puede la entidad realizar un ajuste en sus estados financieros, los cuales ya fueron aprobados por el máximo órgano social(Asamblea de Accionistas), en donde registre un menor valor a la cuenta de Propiedad Planta y Equipo contra la cuenta de gastos, basado en una estimación propuesta por el ente de control el cual tomo cifras calculadas con base en presupuestos versus ejecuciones reales soportadas en documentos fiables que cumplen con los criterios de reconocimiento a luz de la normatividad contable?

¿Cuál sería el soporte contable del registro y la normatividad que cubriría dicho asiento en caso de ser viable, teniendo en cuenta que dicho ajuste podría asemejarse a una estimación?”

CONSIDERACIONES

De conformidad con el anexo del Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, contenido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado en el Marco Normativo para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), los lineamientos para la medición de la propiedad, planta y equipo de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 son:

“Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales. (...)

19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

(a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o de dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las (Sic) clases apropiadas de ingresos y gastos.

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de

materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en la NIC 8-Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, sobre los errores en la información financiera, establece:

“Errores

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa presentada para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo”.

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, la cual es transversal a los marcos normativos, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.

Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para atender su consulta, es preciso aclarar que el sistema de contabilidad financiera no es alimentado por los presupuestos de inversión elaborados por la entidad, en la medida que estos son una guía usada por la gestión administrativa para la ejecución de los recursos que está sujeto a variaciones por factores externos que en ocasiones no son controlados por la administración. La contabilidad y el presupuesto son estructurados bajo bases comprensivas distintas y, aunque son complementarias y conciliables entre sí, no arrojan resultados iguales.

De acuerdo al marco normativo, los bienes construidos por la empresa clasificados como propiedad, planta y equipo deberán ser medidos al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente atribuibles a la preparación del bien en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la empresa, más la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando a ello haya lugar.

Las erogaciones que no satisfacen el criterio de medición de propiedad, planta y equipo deberán ser llevadas al resultado del ejercicio en el cual se incurran como gasto, tales como costos de administración, costos indirectos generales, pérdidas anormales de producción y cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.

Ahora bien, al hablar de sobre costos es necesario identificar si estos fueron imprescindibles o no, puesto que, se pueden presentar situaciones en las que la entidad por factores externos deba incurrir en costos adicionales que resultan ineludibles para terminar con éxito la construcción, estos sobre costos deberán reconocerse como mayor valor del activo, en caso contrario serán un gasto en el resultado del periodo.

Si la empresa evidencia la acumulación en el costo del bien de erogaciones que no satisfacen el criterio de medición de propiedades, planta y equipo, ocurrida en períodos contables anteriores, entonces deberá corregir el error de acuerdo a los lineamientos establecidos en la NIC 8- Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los primeros

estados financieros formulados después de haberlos descubierto. En tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Los soportes del registro contable para la corrección del error deberán ser definidos por la empresa de acuerdo con la política contable establecida y la estructura de su sistema documental, considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que puede ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

4.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.10 OTROS ACTIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.11 FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.12 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.15 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004978-2, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2364

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.4.4. señala el reconocimiento de los pasivos:

“Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.4.4. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2-PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

4.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
Presidente
Asociación Antioqueña de Actuarios
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del

pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 3º del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3º. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4º del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5º del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en

dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En

consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

- (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);
- (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y
- (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74)

Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio." (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.4. Medición de los Beneficios posemplo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.4. Medición

31. Los beneficios posemplo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posemplo e información histórica de utilización de los beneficios.

34. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posemplo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.4. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

34. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“4. PASIVOS PARA TRASLADAR

4.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás

disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

4.4. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los

que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

4.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.18 PROVISIONES

Ver concepto N° 20192000003291 del 08-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.19 OTROS PASIVOS

CONCEPTO N° 20192000002911 DEL 06-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Entrega de recursos al Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos para el Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía, de parte del Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000111-2, del día 15 de enero de 2019, en la cual solicita el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Defensa para reconocer la transferencia no condicionada de recursos a la Caja Promotora de Vivienda Militar (Caja de Honor), destinados al Fondo de Solidaridad que maneja esta entidad.

El Ministerio de Defensa Nacional ha determinado que el hecho económico corresponde a una transferencia no condicionada, por lo cual afecta el código contable 542303001- Para gastos de funcionamiento, sin embargo, se ha presentado novedad en la conciliación de operaciones recíprocas entre las dos entidades, en razón a que la Caja registra la transferencia de recursos como recursos recibidos en Administración.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Generales

La Ley 973 de 2005 en su artículo 1º señala lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. El artículo 1o del Decreto-ley 353 de 1994, quedará así:

"**Artículo 1o. Definición y objeto.** A partir de la vigencia de la presente ley, la Caja de Vivienda Militar creada por la Ley 87 de 1947 y reorganizada por los Decretos 3073 de 1968, 2351 de 1971, 2184 de 1984, 2162 de 1992, se denominará Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.

La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, tendrá como objeto facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto.

El párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, modificado el artículo 1º de la Ley 1305 de 2009 por señala lo siguiente:

"**PARÁGRAFO 2o.** En el evento en que un afiliado fallezca, por cualquier causa, la Caja otorgará una única solución de vivienda a los beneficiarios del afiliado fallecido que queden disfrutando o no de asignación de retiro, pensión de sobrevivencia o sustitución, que así lo decida, de acuerdo con la ley, teniendo en cuenta la categoría de afiliación del causante, solución que si es del caso será entregada proporcionalmente respecto al porcentaje asignado a cada uno de los beneficiarios reconocidos como tales. Igual tratamiento se dispensará al afiliado que como consecuencia directa de actos del servicio o fuera de él, por acción directa del enemigo, en misión del servicio, o por una grave y comprobada enfermedad catastrófica o terminal sea retirado o desvinculado con o sin derecho al disfrute de pensión de invalidez, de acuerdo con lo dispuesto por la Junta Directiva de la Entidad. La autoridad competente establecerá los lineamientos que deberán seguirse para determinar cuándo una enfermedad se entiende como terminal.

Además de los aportes ya realizados y actualmente disponibles en el Fondo constituido por el párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, que en adelante se denominará Fondo de Solidaridad, se nutrirá en lo sucesivo con:

1. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
4. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes accedan al subsidio de vivienda.
3. Un porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.
4. Los aportes en dinero o especie, provenientes de entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, orientados a los fines establecidos en la presente ley.
5. Los demás aportes que determine la ley o el Gobierno Nacional.

El Fondo de Solidaridad está constituido para el cumplimiento de lo dispuesto anteriormente y funciona para este objetivo, encontrándose sujeto a la disponibilidad de los recursos respectivos. En atención a su naturaleza, la solución de vivienda que se otorga con cargo a este Fondo, se entregará a través de la adjudicación de inmuebles de proyectos inmobiliarios inscritos en la Entidad, si se conforma un solo núcleo familiar.

PARÁGRAFO 3o. El valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en esta ley.

En todos los casos la Junta Directiva de la Caja, antes del mes de octubre de cada año, fijará para la vigencia fiscal siguiente el valor de la vivienda a adjudicar en consideración a cada categoría, de tal forma que se cumpla con los parámetros del derecho fundamental a una vivienda digna y considerando la situación económica del fondo, sin que los incrementos en el valor de la misma, sean inferiores a la variación del IPC certificado por el DANE para la respectiva vigencia”.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta.

5420- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

La NIC 20, Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, señala que las subvenciones del gobierno son “ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. ...”

El párrafo 12 de la citada norma establece que “Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.”

Adicionalmente, en el párrafo 16 se menciona que “El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja de Vivienda Militar y de Policía (Caja de Honor) para el Fondo de Solidaridad, no cumplen con los criterios de transferencia, debido a que la Caja de Honor está clasificada como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Capta o Administra Ahorro del Público, razón por la cual, constituyen una subvención realizada para atender soluciones de vivienda a los beneficiarios de dicho Fondo, por lo cual, cuando se entreguen los recursos, la entidad deberá registrar un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, de la cuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, acreditando como contrapartida la cuenta y subcuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo.

Para la Caja de Honor, en aplicación de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, contenida en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto N° 2496 de 2015 el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, los recursos recibidos corresponden a una subvención del gobierno que deberá reconocer en resultados sobre una base sistemática

durante los periodos en los que se reconozcan los gastos y costos asociados a dicha subvención, a menos que no exista un criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

Por lo anterior, cuando la Caja de Honor reciba los recursos con destino al Fondo de Solidaridad, deberá afectar la cuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo, y acreditar la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que la Caja utilice los recursos para los fines previstos de la subvención y por lo tanto, incurra en los costos y gastos correspondientes, deberá amortizar el pasivo diferido, acreditando la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Si la Caja de Honor determina y justifica que no existe un criterio para amortizar la subvención entre diferentes periodos relacionando los gastos y costos asociados a la misma, entonces podrá reconocer un ingreso en la subcuenta 443005- Subvención, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa.

Las diferencias en las operaciones recíprocas que se generan con el procedimiento contable anterior, se pueden justificar debido a la aplicación de marcos normativos distintos para las entidades, sin embargo estas serán conciliadas en el momento de la consolidación.

4.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**CONCEPTO N° 2019200002111 DEL 28-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de saldo a favor originado en la reliquidación de contribución pagada a la Superintendencia Financiera.

Doctora
 SUSAN YEIMY GOMEZ
 Control Interno Contable
 Fondo de Garantías e Instituciones Financieras FOGAFIN
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000089-2 del 17 de enero de 2019 en la cual formula consulta para el registro contable del saldo a favor por contribución informado por la Superintendencia a 31 de diciembre de 2018, el cual se compensará con el valor de la contribución del año siguiente.

Informa que FOGAFIN registra este saldo a favor como un menor valor del gasto por contribución mientras que la SUPERINTENDENCIA lo registra como menor valor del ingreso en subcuenta diferente al código contable donde reconoció inicialmente el ingreso por contribución, situación que está generando diferencia en el reporte de las operaciones recíprocas.

Pregunta si FOGAFIN puede disminuir el gasto con el valor de la compensación así la SUPERFINANCIERA no reporte por ese mismo valor el ingreso.

Mediante conversación telefónica el consultante informa que en el año 2018 se causó y pagó el valor de la contribución facturada por la Superintendencia y con fecha 31 de diciembre del mismo año, recibe información sobre la reliquidación que da como resultado un saldo a favor de FOGAFIN el cual se compensará con el valor que deba pagar en el siguiente año.

Manifiesta que este saldo a favor lo registra como una cuenta por cobrar a la Superintendencia y como menor valor del gasto por contribución lo cual ocasiona diferencias con el reporte en el ingreso por parte de la Superintendencia por cuanto esta entidad registra la disminución del ingreso en una subcuenta diferente a la que causa el ingreso por contribuciones.

Igualmente, la Superintendencia Financiera informa telefónicamente que es una situación que se está presentando con todas las entidades inscritas por cuanto el reconocimiento del ingreso por contribución se registra en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y el monto de la devolución se registra como menor valor del Ingreso en la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

En los siguientes términos se resuelve la consulta.

CONSIDERACIONES

En el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones se describen las siguientes cuentas, así:

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB): “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el saldo a favor de FOGAFIN originado en la reliquidación de la contribución pagada a la SUPERINTENDENCIA FINANCIERA correspondiente al año del 2018, se reconocerá en FOGAFIN como derecho y un menor valor del gasto por contribución causado en ese mismo periodo, con base en el acto administrativo emitido a 31 de diciembre de 2018.

Para efecto de la homologación en el reporte a la CGN, FOGAFN utilizará la subcuenta 190790-Otros anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones de la cuenta 1907-ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES y la

subcuenta 522026-Contribuciones de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Por su parte, la Superintendencia Financiera deberá reconocer el hecho económico a favor de FOGAFIN con base en el acto administrativo del mismo periodo en el que se registró el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTO, y un crédito en 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

La conciliación entre las entidades deberá ser por el valor final del gasto de FOGAFIN frente al valor neto del ingreso y la devolución en la Superintendencia, caso en el cual no deberá subsistir diferencia de reporte.

4.21 INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.22 INGRESOS -VENTA DE BIENES**CONCEPTO N° 20192000005021 DEL 15-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Venta de Bienes Venta de Servicios
	SUBTEMAS	Ingresos por contratos de Gerencia Integral de Proyectos.

Doctora
MYRIAM PANQUEVA BELLO
Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad
Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la solicitud de reconsideración del concepto CGN-2018200003416-1 del 10 de julio de 2018, con respecto al reconocimiento de los ingresos derivados de la ejecución de convenios de la línea de gerencia de proyectos.
Sobre el particular la entidad manifiesta:

CONSIDERACIONES

La NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, anexa al Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, e incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2015, señala lo siguiente:

“Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga un obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Apéndice B Guía de aplicación, de la misma norma, señala lo siguiente:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

- (a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;
- (b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;
- (c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;
- (d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y
- (e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reitera lo señalado en el concepto N° 20182000034161 de 2018, en relación con los recursos recibidos por el Fonade en el marco de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, tomando en cuenta que la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, por el contrario, el Fonade recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por el Fonade, tal como lo ha manifestado en las reuniones sostenidas; por otro lado, es esta entidad quien se beneficia de los rendimientos generados con los recursos durante el tiempo de ejecución del proyecto o del contrato, lo anterior, con independencia de las cláusulas contractuales en las que en ocasiones el Fonade cede dichos rendimientos a las entidades contratistas o al mismo proyecto.

Por consiguiente, el Fonade como entidad principal deberá reconocer ingresos por el importe bruto de la contraprestación, tal como lo señala la NIIF 15 en los casos en los que se actúa bajo esta figura, lo cual va en concordancia con lo dispuesto en el Concepto citado anteriormente, dirigido al Fonade.

Por otro lado, es preciso aclarar que de acuerdo con la NIIF 15, una entidad agente se encarga únicamente de organizar el suministro de bienes y servicios para otra entidad, es decir que no adquiere mayores responsabilidades con respecto a los recursos recibidos y el cumplimiento del contrato, actuando como un intermediario, y este no es el caso de Fonade en el contrato de Gerencia Integral de Proyectos.

4.23 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver concepto N° 20192000005021 del 15-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.24 OTROS INGRESOS

Ver concepto N° 20192000002911 del 06-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.26 GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.27 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.28 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.31 OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

4.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

5.1 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO N° 20192000003081 DEL 07-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Activos para trasladar.
	SUBTEMAS	Medición y disposición de activos de una empresa en liquidación.

Doctora

MÓNICA ANDREA ULLOA RUIZ

Directora General (E)

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas no Interconectadas-IPSE

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000005-2, el día 02 de enero de 2019, en la cual solicita aclaración acerca del alcance del concepto emitido por la CGN con número de radicado 20182000042241 dirigido a la Empresa de Energía del Amazonas-EEASA S.A. E.S.P. en liquidación, en los siguientes términos:

“(…) La EEASA S.A. E.S.P. solicitó concepto a la CGN acerca del valor de la infraestructura a trasladar a título oneroso. La respuesta por parte de su Despacho consistió en aclarar los conceptos que se deben aplicar en este proceso y que se transcriben a continuación:

“Los bienes para liquidar se descargarán en el momento en que se vendan por el valor neto de liquidación.

Los bienes para trasladar se descargarán en la contabilidad en el momento en que se trasladan a otra entidad pública por el valor neto en libros”

De conformidad con lo anterior, es preciso describir la verdadera operación que metodológicamente ha diseñado la EEASA, y frente a la cual existen divergencias de fondo con el IPSE, tal como se señala a continuación:

Las normas regulatorias dictadas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas-CREG, para la definición de tarifas, reconoce la infraestructura a valor de nuevo hasta enero de 2018, sin embargo, en los libros ese valor actualizado debe ser neto, debido a que desde la normatividad contable la depreciación se debe efectuar durante toda la vida útil de los activos, en este caso correspondientes a la infraestructura eléctrica y en principio esa fue la metodología que se acordó con los funcionarios de la EEASA en liquidación. El subrayado es nuestro.

Teniendo en cuenta que la mayor parte de las redes de distribución de energía eléctrica, tiene más de 30 años, se deduce que prácticamente su valor contable es de 0\$, sin embargo, la EEASA en liquidación, la valorizó a diciembre de 2017 por la suma de \$12.888.787.36, pero sin descontar las depreciaciones y así presentaron esta cifra ante las máximas instancias de la empresa, quedando el valor a nuevo, sin depreciación y deterioro, es decir a un valor bruto, todo con el visto bueno de la Contadora y de la Revisoría Fiscal y de esta forma hicieron la consulta ante la CGN, omitiendo esta información.

Es relevante anotar que el IPSE efectuó una inspección ocular a la infraestructura eléctrica, determinando que actualmente, la que se instaló hace más de 30 años debe reponerse, razón por la cual no se puede recibir a precio de nuevo, excluyéndose las reposiciones realizadas por la Empresa de Energía para el Amazonas-ENAM S.A. E.S.P. actual operador del servicio entregado en concesión, mediante licitación pública ordenada por el Ministerio de Minas y Energía.

Es necesario aclarar que si bien es cierto la EEASA está en liquidación, lo que en el fondo se va a hacer es un traslado de la infraestructura, pues ésta no va a ser objeto de venta y mucho menos a título oneroso por las razones descritas anteriormente, dado que ésta afecta a la prestación del servicio, tal como se mencionó anteriormente.

Por lo anterior, el IPSE se permite solicitar su pronunciamiento, para culminar este proceso en condiciones objetivas y equitativas para las partes, así:

1. A diciembre de 2018 ¿Quién debe reconocer en su contabilidad la infraestructura eléctrica, conociendo que el IPSE no ha recibido la infraestructura eléctrica de parte de la EEASA?, dado que no hay acta de recibo y entrega de bienes y como antecedente le informamos que, al corte de septiembre de 2018 la EEASA no registró los bienes eléctricos: afectando la participación patrimonial del IPSE de 90.68% al 58% en su contabilidad.
2. Al corte de diciembre de 2018, ¿la EEASA debe registrar la depreciación y deterioro de los bienes para establecer el valor en libros, para su posterior traslado de bienes a título gratuito al IPSE?, Esto debido a que, la profesional contable de EEASA interpretó en el concepto que no debía registrar las depreciaciones y deterioros, como es lo correcto a la

luz de la norma contable. Esta situación genera diferencias significativas entre el IPSE y la EEASA que afectan el proceso de consolidación y la razonabilidad del Balance General de la Nación, que ha sido evidenciadas en el reporte de Operaciones Recíprocas trimestrales precedentes, por tal motivo, ¿Quién debe realizar las aclaraciones y ajustes contables antes del reporte a 31 de diciembre de 2018?

3. El IPSE solicitó a la EEASA, la certificación en el Registro Abierto de Avaluadores -RAA de quien realizó la valoración de los activos por la suma de \$12.888.787.36. En este sentido, para que un avalúo pueda ser tenido en cuenta, debe ser realizado por un perito evaluador registrado en el RAA?.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera De las Entidades en Liquidación, estipula respecto al principio de legalidad:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

37. Legalidad: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades en liquidación se reconocen atendiendo a la forma legal que les da origen, independientemente de la esencia económica de los mismos.”

En el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017, se estipula:

“2. ACTIVOS PARA TRASLADAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos para trasladar los bienes y derechos que, de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas, con independencia de que estos se empleen temporalmente para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación.

2.2. Medición

2. En el reconocimiento, los activos para trasladar a otra entidad pública se medirán por el valor neto en libros y no serán objeto de depreciación, amortización ni deterioro. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda.

2.3. Reclasificaciones

3. Se realizará una reclasificación desde la categoría de activos para trasladar hacia la categoría de activos para liquidar cuando exista un cambio en la destinación del activo, es decir, cuando inicialmente se tenía proyectado su traslado a otra entidad pública y producto de una disposición legal o una decisión administrativa se ordena su realización. En este caso, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se reconocerá en la categoría de activos para trasladar y, posteriormente, se aplicará la Norma de activos para liquidar.

2.4. Baja en cuentas

4. Un activo para trasladar se dará de baja cuando no cumpla los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se presenta cuando se transfiera la propiedad a otra entidad pública o cuando no se esperen beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo.

5. Se dará de baja al activo por su valor en libros, afectando el resultado de la gestión de la liquidación en el periodo que corresponda.

2.5. Revelaciones

6. La entidad en liquidación revelará:

- a) Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable de los activos para trasladar, por medio de la cual se muestren, por separado, los traslados realizados, los traslados pendientes y las reclasificaciones realizadas en el periodo.
- b) El valor de los activos que se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación.” (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 4º, 6º y 9º de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, preceptúan:

“ARTÍCULO 4o. DESEMPEÑO DE LAS ACTIVIDADES DEL AVALUADOR. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

a) La formación de los avalúos catastrales, base gravable para los impuestos nacionales, municipales (prediales y complementarios);

b) El sistema financiero, para la concesión de créditos de diversa índole en los que se requiera una garantía como los hipotecarios para vivienda, agropecuarios, industria, transporte, hotelería, entre otros;

c) En los procesos judiciales y arbitrales cuando se requiere para dirimir conflictos de toda índole, entre ellos los juicios hipotecarios, de insolvencia, reorganización, remate, sucesiones, daciones en pago, donaciones, entre otros;

d) El Estado cuando por conveniencia pública tenga que recurrir a la expropiación por la vía judicial o administrativa: cuando se trate de realizar obras por el mecanismo de valorización, concesión, planes parciales, entre otros;

e) Los ciudadanos cuando requieren avalúos en procesos de compraventa, sucesiones, particiones, reclamaciones, donaciones o cuando los requieran para presentar declaraciones o solicitudes ante las autoridades o sustentación de auto avalúo o auto estimaciones;

f) Las empresas del Estado o de los particulares cuando lo requieren en procesos de fusión, escisión o liquidación;

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control;

h) Los dictámenes de valor de los bienes tangibles, bien sean simples o compuestos, géneros o singularidades;

i) Los dictámenes de valor de los bienes intangibles, universalidades o negocios en operación o en reestructuración que para tal efecto determine expresamente el Gobierno Nacional.

(...)

ARTÍCULO 6o. INSCRIPCIÓN Y REQUISITOS. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades-intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1o del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Evaluador mantener actualizada esta información.

PARÁGRAFO 1o. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos.

PARÁGRAFO 2o. Las instituciones de educación superior o las instituciones de educación para el trabajo y el desarrollo humano deberán expedir los títulos académicos y las certificaciones de aptitud profesional, según el caso y de acuerdo con la ley, que demuestren la adecuada formación académica de la persona natural que solicita su inscripción como evaluador en el Registro Abierto de Evaluadores.”

(...)

ARTÍCULO 9o. EJERCICIO ILEGAL DE LA ACTIVIDAD DEL AVALUADOR POR PERSONA NO INSCRITA. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> ~~Ejercer ilegalmente la actividad del evaluador será considerado como simulación de investidura o cargo y será sancionado penalmente en la forma descrita por el artículo 426 de la Ley 599 de 2000;~~ Actualmente ejercerá ilegalmente la actividad de evaluador, la persona que sin cumplir los requisitos previstos en esta ley, practique cualquier acto comprendido en el ejercicio de esta actividad.

En igual infracción incurrirá la persona que, mediante avisos, propaganda, anuncios o en cualquier otra forma, actúe, se anuncie o se presente como evaluador inscrito en el Registro Abierto de Avaluadores, sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en la presente ley o cuando indique ser miembro de alguna Lonja de Propiedad Raíz o agremiación de evaluadores sin serlo.

También incurre en ejercicio ilegal de la actividad, el evaluador, que estando debidamente inscrito en el Registro Abierto de Avaluadores, ejerza la actividad estando suspendida o cancelada su inscripción al Registro Abierto de Avaluadores, o cuando dentro de procesos judiciales desempeñe su función sin estar debidamente autorizado por el funcionario competente.

Estas violaciones serán sancionadas por la Superintendencia de Industria y Comercio, sin perjuicio de las sanciones penales y civiles aplicables.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los artículos 2.2.2.17.2.9 y 2.2.2.17.3.4. del Decreto 1074 de 2015, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo.", señalan:

“Artículo 2.2.2.17.2.9. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en el artículo 4 de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

(Decreto 556 de 2014, art. 12)

(...)

Artículo 2.2.2.17.3.4. De la Inscripción ante el Registro Abierto de Avaluadores. Los evaluadores deberán efectuar la inscripción en el Registro Abierto de Avaluadores (RAA) por intermedio de la Entidad Reconocida de Autorregulación (ERA) a la que han escogido pertenecer y quedar bajo su tutela disciplinaria.

La correspondiente Entidad tendrá la obligación de inscribir, conservar, actualizar y reportar la información de sus evaluadores al operador del Registro Abierto de Avaluadores (RAA).

(Decreto 556 de 2014, art. 16)”

CONCLUSIONES

1. A diciembre de 2018 ¿Quién debe reconocer en su contabilidad la infraestructura eléctrica, conociendo que el IPSE no ha recibido la infraestructura eléctrica de parte de la EEASA?, dado que no hay acta de recibo y entrega de bienes y como antecedente le informamos que, al corte de septiembre de 2018 la EEASA no registró los bienes eléctricos: afectando la participación patrimonial del IPSE de 90.68% al 58% en su contabilidad.

Del contexto expuesto en su consulta se desprende que los bienes de infraestructura eléctrica que constituyen activos para trasladar al IPSE, cuya titularidad jurídica aún ostenta la EEASA, se encuentran bajo la operación de un concesionario privado.

De conformidad con el principio de legalidad del Marco Normativo para Entidades en Liquidación, y considerando que el IPSE manifestó no tener el control sobre los mismos, es la EEASA quien debe reconocerlos en su contabilidad.

2. Al corte de diciembre de 2018, ¿la EEASA debe registrar la depreciación y deterioro de los bienes para establecer el valor en libros, para su posterior traslado de bienes a título gratuito al IPSE?, Esto debido a que, la profesional contable de EEASA interpretó en el concepto que no debía registrar las depreciaciones y deterioros, como es lo correcto a la luz de la norma contable. Esta situación genera diferencias significativas entre el IPSE y la EEASA que afectan el proceso de consolidación y la razonabilidad del Balance General de la Nación, que ha sido evidenciadas en el reporte de Operaciones Recíprocas trimestrales precedentes, por tal motivo, ¿Quién debe realizar las aclaraciones y ajustes contables antes del reporte a 31 de diciembre de 2018?

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, y en concordancia con lo manifestado en el concepto 20182000042241, los activos para trasladar se miden al valor neto en libros el cual corresponde al valor del activo por el cual fue inicialmente reconocido menos la depreciación o deterioro acumulados.

En este sentido, cuando en la norma se estipula que los activos para trasladar no serán objeto de depreciación ni deterioro, se hace referencia a que estos se mantendrán reconocidos por el valor neto en libros, sin que posteriormente se realice depreciación o deterioro adicional, no a que se deban registrar por su costo de reposición a nuevo, pues se reitera que el valor neto en libros resulta de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda.

Por lo anterior, la interpretación hecha sobre que los activos deben ser reconocidos por el valor de su costo de reposición a nuevo, va en contravía de lo estipulado por la normativa contable, correspondiendo entonces a un error y la EEASA deberá corregir su información con el fin de que se cumpla con lo definido sobre la medición de los activos para trasladar.

Posteriormente cuando se efectúe el traslado de los bienes, si existe diferencia entre el valor neto en libros y el valor de la transacción, la EEASA reconocerá un ingreso o gasto en el resultado de la gestión de la liquidación del periodo, según corresponda.

3. El IPSE solicito a la EEASA, la certificación en el Registro Abierto de Avaluadores -RAA de quien realizó la valoración de los activos por la suma de \$12.888.787.36. En este sentido, para que un avalúo pueda ser tenido en cuenta, debe ser realizado por un perito evaluador registrado en el RAA?.”

De conformidad con lo señalado en el literal g) del artículo 4º de la Ley 1673 de 2013, el evaluador o tasador presta su servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control.

En este sentido, para efectos del reconocimiento contable de los bienes para trasladar no se requiere la realización de un avalúo dado que dichos bienes se reconocen por su valor neto en libros.

Ahora bien, si su pregunta sobre la materia de avalúos no va encaminada al reconocimiento contable de los activos para trasladar, me permito manifestar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir

conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, se aclara que la CGN no tiene competencia para emitir concepto al respecto, sin embargo, me permito remitirla a la normativa que regula el particular, especialmente el artículo 9 de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, y el artículo 2.2.2.17.2.9 del Decreto 1074 de 2015, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo".

Por medio de este concepto se da alcance al concepto con número de radicado CGN 20182000042241 dirigido a la Empresa de Energía del Amazonas-EEASA S.A. E.S.P. en liquidación.

CONCEPTO N° 20192000011641 DEL 27-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades en liquidación.
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la baja en cuentas de los activos de propiedad de la entidad en liquidación que se encuentran obsoletos, en mal estado o destruidos.

Señor

LUIS EDUARDO RAMIREZ URQUIJO

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001012-2, del 06 de marzo de 2019, en la cual solicita información sobre la norma de baja en cuentas de los activos (muebles y enseres, equipos, etc.) obsoletos, en mal estado, destruidos de entidades que están en proceso de liquidación.

CONSIDERACIONES

La CGN incorporó, como parte integrante, el Marco Normativo para Entidades de Liquidación al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 461 del 05 de octubre de 2017, modificada por la Resolución N° 555 del 28 de noviembre de 2018. Este Marco Normativo debe ser aplicado por las entidades que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.

El Marco Normativo para Entidades en Liquidación está compuesto por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución N° 461 del 05 de 2017 y modificada por la Resolución N° 555 de 2018; el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 611 de 2017, modificado por la Resolución N° 584 de 2018; Procedimientos Transversales y Doctrina Contable Pública.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades en Liquidación, define los activos como “recursos de propiedad de la entidad en liquidación que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros u obtener un potencial de servicio”.

Por su parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Entidades en Liquidación se encuentran los lineamientos establecidos para el tratamiento contable de los activos. Un activo se reconocerá dentro de la información financiera de la entidad en liquidación cuando se cumplan los siguientes criterios:

“1. Se reconocerán como activos para liquidar los recursos de propiedad de la entidad en liquidación, que integran la masa de la liquidación, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros mediante flujos de efectivo provenientes de su realización, con independencia de que estos activos se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación. También harán parte de los activos para liquidar el efectivo y los equivalentes al efectivo, y los inventarios. Para efectos de esta norma los inventarios corresponden a aquellos bienes que se mantengan con la intención de comercializarse, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, cuando la entidad en liquidación deba culminar contratos vigentes o continuar desarrollando, temporalmente, funciones de cometido estatal.

2. Cuando la entidad en liquidación no tenga certeza de si un activo se va a liquidar o se va a trasladar, la entidad lo reconocerá como activo para liquidar hasta tanto se defina su destinación. (...)

1. Se reconocerán como activos para trasladar los bienes y derechos que, de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, están excluidos de la masa de liquidación y serán trasladados a otras entidades públicas, con independencia de que estos se empleen temporalmente para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, para la baja en cuenta de las partidas clasificadas como activo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Entidades en Liquidación precisan:

“8. Un activo para liquidar se dará de baja cuando no cumpla los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se transfiera la propiedad mediante su disposición o cuando no se esperen beneficios económicos futuros por su realización. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la realización del activo y su valor en libros, y se

reconocerá como ingreso o gasto en el resultado de la gestión de la liquidación en el periodo en que se realice la baja del activo.

9. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

10. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien. (...)

5. Un activo para trasladar se dará de baja cuando no cumpla los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se presenta cuando se transfiera la propiedad a otra entidad pública o cuando no se esperen beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo.

6. Se dará de baja al activo por su valor en libros, afectando el resultado de la gestión de la liquidación en el periodo que corresponda.

7. Cuando, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad en liquidación reciba como contraprestación el valor comercial de los activos trasladados, la pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas se calculará como la diferencia entre la contraprestación neta obtenida por el traslado del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado de la gestión de la liquidación en el periodo en que se realice la baja del activo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, las entidades que cuenten con un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación deberán reconocer un activo dentro de su situación financiera cuando se cumpla el total de requisitos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Liquidación, esto es, que los bienes y recursos sean de propiedad de la entidad, que haya resultado de un evento pasado y del cual espera generar beneficios económicos futuros u obtener un potencial de servicio, siempre y cuando pueda medirse fiablemente.

Los activos se clasifican en activos para liquidar o para trasladar, en los siguientes términos:

Activos para liquidar. Bienes y recursos que hacen parte de la masa de liquidación de acuerdo con el acto que ordena la supresión o disolución de la entidad con fines de

liquidación, que sean propiedad de la entidad y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros mediante flujos de efectivo provenientes de su realización.

Activos para trasladar. Bienes de propiedad de la entidad en liquidación excluidos de la masa de liquidación que se espera trasladar a otras entidades públicas.

De existir recursos sobre los cuales no se tenga certeza de si se va a liquidar o se va a trasladar, la entidad lo reconocerá como activo para liquidar hasta tanto se defina su destinación.

Ahora bien, cuando un recurso ya no cumpla alguno de los criterios de reconocimiento deberá darse de baja de la situación financiera de la entidad, esto es, cuando se transfiera la propiedad mediante su disposición o se transfiera la propiedad a otra entidad pública, o cuando no se esperen beneficios económicos futuros por su realización, ni un potencial de servicios.

En ese orden de ideas, se presume que con la emisión del acto que ordena la supresión o disolución con fines de liquidación se incluye únicamente los bienes de propiedad de la entidad de los cuales espera obtener algún beneficio económico con su realización o un potencial de servicios durante el tiempo que dure el proceso de liquidación para así cumplir con sus obligaciones. Además, se espera que los activos para trasladar cuenten con vida económica activa para que las entidades públicas que las vayan a recibir puedan obtener el potencial de servicios o beneficios económicos futuros. En ningún caso, se incluye bienes obsoletos, inservibles, destruidos o en mal estado que carezcan de un valor neto de liquidación.

No obstante, si en las entidades en liquidación que continúan desarrollando actividades para cumplir funciones de cometido estatal o culminar contratos vigentes, o para la ejecución del proceso de liquidación, un bien deja de cumplir la condición de activo por razones de inservibilidad, obsolescencia o vencimiento, la entidad debe proceder a darlo de baja de la contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 589038-Pérdida por baja en cuentas de activos para trasladar o 589090-Otros gastos diversos según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, con crédito a las cuentas que representan los bienes que se pretenden retirar de la contabilidad.

CONCEPTO N° 20192000021341 DEL 16-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los avalúos realizados a los inmuebles de una empresa en liquidación.

Doctor
 CÉSAR AUGUSTO CARRILLO VEGA
 Gerente Liquidador
 Empresa Departamental Urbanística S.A.S. En Liquidación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500017932 del 6 de mayo de 2019, mediante la cual señala:

“1. La Empresa Departamental Urbanística SAS En Liquidación, fue constituida mediante Escritura Pública N° 3342 del 15 de noviembre del 2013, aclarada mediante Escritura Pública N° 3618 del día 09 de diciembre de 2013, como una sociedad por acciones simplificadas conformada por un capital de origen público ya que corresponde a los aportes entregados por los socios que en este caso son la Beneficencia de Cundinamarca y la gobernación de Cundinamarca.

2. Que mediante acta No 16 de asamblea de accionistas, del 27 junio de 2018, inscrita el 12 de julio de 2018 bajo el No 02356777 libro IX, la sociedad fue declarada disuelta y en estado liquidación.

3. Que de acuerdo al nuevo estado de liquidación de la empresa, esta se registrará por la ley 1105 de 2006 “por medio del cual se modifica el Decreto-Ley 254 de 2000, sobre procedimiento de liquidación de entidades públicas en liquidación de la Rama Ejecutiva del orden Nacional y se dictan otras disposiciones”; el cual en su artículo 15 indica que simultáneamente con la elaboración de los inventarios, el liquidador realizara el avalúo de los bienes de propiedad de la entidad.

4. Que de acuerdo a lo anterior la empresa realizó avalúo de los bienes inmuebles que posee por medio de la Empresa Inmobiliaria y de Servicios Logísticos de Cundinamarca, los cuales fueron entregados en el mes de febrero de 2019. (...)”

En virtud de lo anterior, en cumplimiento con el Marco Normativo para Entidades en Liquidación se solicita emitir concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿La empresa debe registrar contablemente la valorización presentada de los inmuebles, según avaluó que recibió en febrero de 2019?
2. Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿en qué cuentas se deberá realizar el registro contable toda vez que el Catálogo General de Cuentas para entidades en liquidación no maneja cuentas de valorización?
3. Con el fin de realizar la restitución de aportes, ¿sobre qué valor debe realizar la compañía el traspaso de los bienes inmuebles a sus accionistas, por el avaluó realizado o por el valor en libros a cierre 31 de diciembre de 2018?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

PREGUNTAS 1. y 2. Registro contable de los avalúos de los inmuebles:

El artículo 18, del Decreto-Ley 254 de 2000 “Por el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas. “y sus modificaciones menciona con respecto a los inventarios de la entidad en proceso de liquidación:

“ARTICULO 18. INVENTARIOS. <Artículo modificado por el artículo 9 de la Ley 1105 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> El liquidador dispondrá la realización de un inventario físico, jurídico y contable detallado de los activos, pasivos, cuentas de orden y contingencias de la entidad, el cual deberá ser realizado dentro de un plazo no superior a seis (6) meses, contado a partir de la fecha de su posesión, prorrogables por una sola vez por un plazo no superior a seis (6) meses; dicha prórroga debe estar debidamente justificada.

El inventario debe estar debidamente soportado en los documentos correspondientes e incluirá la siguiente información:

1. La relación de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad y de los créditos y activos intangibles de que sea titular.
2. La relación de los bienes cuya tenencia esté en poder de un tercero, indicando en cada caso el nombre del titular, la naturaleza del contrato y la fecha de vencimiento.
3. La relación de los pasivos indicando la cuantía y naturaleza de los mismos, sus tasas de interés y sus garantías, y los nombres de los acreedores. En el caso de pasivos laborales se indicará el nombre de los trabajadores y el monto debido a cada uno. Igualmente se incluirá la relación de los pensionados y el valor del cálculo actuarial correspondiente.
4. La relación de contingencias existentes, incluyendo los procesos o actuaciones administrativas que se adelanten y la estimación de su valor.

PARÁGRAFO. En el inventario se identificarán por separado aquellos bienes que se consideren indispensables para el funcionamiento de la entidad durante el período de la liquidación. Asimismo, se anotarán y explicarán las inconsistencias entre dicho inventario y el recibido por el liquidador al momento de iniciar su gestión, si las hubiere.”

Por su parte, el artículo 28 de la citada Ley señalan lo siguiente:

“ARTICULO 28. AVALÚO DE BIENES. <Artículo modificado por el artículo 237 de la Ley 1450 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> Simultáneamente con la elaboración de los inventarios, el liquidador realizará el avalúo de los bienes de propiedad de la entidad, sujetándose a las siguientes reglas:

1. Bienes inmuebles. El avalúo de los bienes inmuebles se regirá por las disposiciones legales sobre la materia.
2. Bienes muebles. El avalúo de los bienes muebles se practicará por peritos evaluadores, designados por el liquidador. Con el fin de garantizarle a los acreedores una adecuada participación, el liquidador informará a los acreedores reconocidos en el proceso, la designación de los peritos, para que estos dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la designación, presenten las objeciones a la misma, las cuales deberán ser resueltas por el liquidador dentro de los diez (10) días siguientes al vencimiento del plazo para presentar las objeciones.
3. Copia del avalúo de los bienes será remitida a la Contraloría General de la República, con el fin de que se ejerza el control fiscal sobre el mismo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Capítulo VII Transición, del Marco Normativo para Entidades en Liquidación, contenido en el anexo a la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones, establece frente a los activos:

1.2.2. Clasificación y medición de activos y pasivos

7. A la fecha de transición, la entidad en liquidación clasificará, con base en el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, sus activos y pasivos en: para liquidar o para trasladar a otra entidad pública.
8. La aplicación del Marco Normativo para Entidades en Liquidación, según lo establecido en esta Norma, puede conllevar a que la entidad incorpore, dé de baja o mida de una manera distinta, activos o pasivos. De manera general, las incorporaciones, baja en cuentas y cambios de medición afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

9. En el caso en el que se detecten errores surgidos en la aplicación del Marco Normativo bajo negocio en marcha, estos se corregirán afectando el resultado de ejercicios anteriores.

1.2.2.1. Activos para liquidar

10. Los activos se reclasificarán desde la categoría que tenían en el marco normativo anterior hacia la categoría de activos para liquidar, cuando integren la masa de la liquidación y la entidad en liquidación espere obtener beneficios económicos futuros mediante flujos de efectivo provenientes de su realización, con independencia de que estos activos se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación. También se reclasificarán hacia la categoría de activos para liquidar, el efectivo y los equivalentes al efectivo, y los inventarios.

11. A la fecha de transición, los activos para liquidar, distintos de los inventarios, se medirán por el valor neto de liquidación; no obstante, si la entidad en liquidación no dispone de dicho valor, lo medirá por su valor neto en libros hasta tanto se estime el valor neto de liquidación del activo. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda. La diferencia entre el valor neto en libros y el valor neto de liquidación afectará el resultado de ejercicios anteriores. Por su parte, los activos para liquidar que se incorporen por efecto de la aplicación de esta Norma afectarán el resultado de ejercicios anteriores. (...)

1.2.2.2. Activos para trasladar

15. Los activos se reclasificarán desde la categoría que tenían en el marco normativo anterior hacia la categoría de activos para trasladar cuando la entidad en liquidación, de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, deba trasladarlos a otras entidades públicas, con independencia de que estos se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación.

16. A la fecha de transición, los activos para trasladar se medirán por su valor neto en libros.

17. Con posterioridad a la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, se aplicará lo establecido en la Norma de activos para trasladar.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 461 de 2017, establece las bases de medición aplicable a los activos, definiendo el valor neto de liquidación:

“6.3.1.2. Valor neto de liquidación

75. El valor neto de liquidación es el valor de efectivo y equivalentes al efectivo que la entidad espera obtener producto de la realización de activos menos, cuando a ello haya lugar, los costos de disposición. El valor neto de liquidación puede establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación del mercado, el grado de negociabilidad y la obsolescencia del activo.” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 3. Traspaso de bienes a accionistas:

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que:

“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público. (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...).”

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1. y 2. Registro contable de los avalúos de los inmuebles:

De acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades en Liquidación, en la fecha de transición la Empresa debía clasificar los activos en activos para liquidar si estos integran la masa de liquidación y se espera obtener flujos de efectivo a través de su realización, o en activos para trasladar si la entidad debe trasladarlos a otras entidades

públicas. Los activos serán medidos contablemente de acuerdo con su clasificación como se señala a continuación:

Los activos clasificados como para liquidar se deben medir al valor neto de liquidación, el cual hace referencia al valor en efectivo o equivalentes al efectivo que la Empresa espera obtener producto de su realización, menos los costos de disposición; este valor puede establecerse mediante un avalúo técnico. Si en la fecha de transición la Empresa no disponía del valor neto de liquidación debía medir estos activos al valor neto en libros hasta tanto fuese posible estimarlo.

Por su parte, los activos clasificados como para trasladar se medirán al valor neto en libros, que corresponde al resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda.

Con base en lo anterior, la entidad podrá incorporar el valor de los avalúos recibidos en 2019, siempre que se trate del valor neto de liquidación, de los inmuebles clasificados como activos para liquidar afectando el valor de los activos en la subcuenta 198707-Activos para liquidar, de la cuenta 1987-OTROS ACTIVOS, y afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que en la fecha de transición no contaba con este valor.

Ahora bien, si la Empresa recibió avalúos de inmuebles clasificados como activos para trasladar, no podrá incorporar este valor a su contabilidad sino que deberá mantener estos activos al valor neto en libros, hasta que se lleve a cabo el proceso de traslado a otra entidad.

Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de la normativa legal con respecto a los avalúos de los bienes de las entidades en proceso de liquidación y el plazo correspondiente.

PREGUNTA 3. Traspaso de bienes a accionistas:

Tomando en cuenta que esta inquietud hace referencia a un tema netamente jurídico, me permito manifestarle que la CGN no tiene competencia para conceptuar sobre el mismo, toda vez que estos asuntos no son propios de la normativa expedida por este organismo de regulación contable, por lo cual, se le ha dado traslado a la Superintendencia de Sociedades, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015, por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

5.2 OTROS PASIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.3 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.4 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.5 INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.6 INGRESOS POR VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.7 INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.8 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.9 INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.10 OTROS INGRESOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.11 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.12 GASTOS-DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

- 5.13 GASTOS-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.14 GASTOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.15 GASTOS PÚBLICO SOCIAL**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.16 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.17 GASTOS-OPERACIONES INSTITUCIONALES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.18 OTROS GASTOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.19 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.20 COSTOS DE VENTAS DE BIENES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.21 COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.22 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.23 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

- 5.24 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.25 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.26 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.27 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.28 OTROS SERVICIOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.29 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-ACTIVOS CONTINGENTES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.30 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS FISCALES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.31 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS DE CONTROL**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.32 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA- DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR)**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.
- 5.33 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.34 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.35 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.36 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

5.37 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

Capítulo 6

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente



6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

6.1 EFECTIVO

CONCEPTO N° 20192000016891 DEL 09-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Efectivo Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMAS	Revelación en notas a los estados financieros, de los recursos de reciprocidad que deben mantenerse para beneficiarse con menores costos en las tarifas de servicios bancarios. Reconocimiento de descuentos a estudiantes en virtud de convenios celebrados con universidades.

Doctora

DIANA FERNANDA ARRIOLA GÓMEZ

Directora Ejecutiva

Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares

Bogotá, D.C-Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001398-2, del 01 de abril de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“La directora ejecutiva del Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares, solicita se sirva aclarar las siguientes preguntas:

- 1) ¿El Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares (**CPNAA**) debe revelar en la nota 5 de sus estados financieros un convenio de reciprocidad que NO tiene restricción legal para disposición de recursos?
- 2) ¿Los ingresos brutos de la entidad se encuentran subestimados en la cuenta de devoluciones y descuentos 4395, por no registrar la totalidad de descuentos que realiza en ejercicio de sus facultades en la expedición de matrículas y certificados profesionales, con ocasión a los convenios suscritos con Instituciones de Educación Superior oficialmente reconocidas y que propenden por un ejercicio ético y legalmente

responsable?

Mediante comunicación telefónica la entidad informa que la contabilización que efectúa es la siguiente:

En el momento que el usuario paga, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al mes siguiente debita la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN. Este registro lo hace por el valor neto del servicio, es decir descontándole el 10% de descuento.

La entidad mediante correo electrónico del 03 de mayo de 2019 aclara que la nota 5 contempla las revelaciones sobre el efectivo y transcribe la objeción de la CGR en cuanto a la deficiencia de efectuar revelaciones en lo relacionado con la obligación de inmovilizar recursos por \$ 450.000.000, en virtud del Convenio de Compromiso de Reciprocidad con Bancolombia; y con respecto a los descuentos, se trata del neteo por el 10% concedido a los estudiantes vinculados con Universidades con las cuales se tiene convenio. Adicionalmente aclara que los eventos objeto de esta consulta corresponden al periodo contable de 2017.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

1. Para darle respuesta al primer punto de su consulta ¿El Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares (**CPNAA**) debe revelar en la nota 5 de sus estados financieros un convenio de reciprocidad que NO tiene restricción legal para disposición de recursos?, tendremos en cuenta lo siguiente:

El párrafo 122-Revelación del numeral 8- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, establece:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los

resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Por otra parte, el numeral 9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos del PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable.

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

378. Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras. Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar.

380. Relativas a recursos restringidos. Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable y,

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública.

De otro lado el convenio de reciprocidad entre el BANCO DE COLOMBIA S.A y el CONSEJO PROFESIONAL NACIONAL DE ARQUITECTURA Y SUS PROFESIONES AUXILIARES, señala:

“VOLÚMENES EN DEPÓSITOS: Para cubrir los servicios brindados, se propone que el pago de la tarifa-comisión se realice a través del cumplimiento de la reciprocidad que se define a continuación, tomando como base los siguientes conceptos:

Promedio mensual en depósitos: resulta del promedio de los saldos mensuales.

Concepto	Reciprocidad
Cuenta corriente promedio mensual	\$100.000.000
Cuenta de ahorros promedio mensual (04515269245-64622079958)	\$350.000.000
TOTAL	\$450.000.000

El BANCO y el CLIENTE revisarán trimestralmente el cumplimiento de las reciprocidades acordadas promedios en cuenta corriente y de ahorro, utilizando para ello las cifras de las operaciones de los tres meses inmediatamente anteriores. En caso de incumplimiento, de común acuerdo el BANCO y el CLIENTE definirán, si procede el pago del porcentaje incumplido, a través del débito de la “tarifa cliente”, en la cuenta de depósitos de la que es titular el CLIENTE, o el ajuste en el volumen de los depósitos que se requiere para conservar las condiciones económicas y el equilibrio contractual.

El volumen en los depósitos se incrementará anualmente de conformidad con el IPC definido por el DANE.

Estas tarifas estarán vigentes durante el año 2014 y serán ajustadas en enero de cada año, acorde con el incremento en la tarifa de lista que efectúe BANCOLOMBIA”.

2. En lo concerniente al segundo punto de su consulta, ¿Los ingresos brutos de la entidad se encuentran subestimados en la cuenta de devoluciones y descuentos 4395, por no registrar la totalidad de descuentos que realiza en ejercicio de sus facultades en la expedición de matrículas y certificados profesionales, con ocasión a los convenios suscritos con Instituciones de Educación Superior oficialmente reconocidas y que propenden por un ejercicio ético y legalmente responsable? , tendremos en cuenta lo siguiente:

El párrafo 123-No compensación del numeral 8-PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Además, los párrafos 264, 268 y 277 del numeral 9.1.4.1-Ingresos del PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

268. La entidad contable pública que en desarrollo de sus operaciones realice devoluciones, rebajas y/o descuentos debe reconocerlos por el precio o el valor convenido, según corresponda.

277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas. En caso de existir devoluciones, rebajas o descuentos, deben reconocerse como un menor valor del ingreso, con independencia de la vigencia en que se haya devengado.

La descripción y la dinámica de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS(DB), del Catálogo General de Cuentas contenido en el RCP, establecen:

DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el periodo contable.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1407-Prestación de Servicios, 1408-Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud y 2425-Acreedores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

En el convenio específico N°32 de 2016 celebrado entre el Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares y la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca en la cláusula primera objetivo, el literal c de la cláusula segunda-alcance y la cláusula cuarta-valor señalan:

CLÁUSULA PRIMERA-OBJETIVO. El CPNAA y la UNIVERSIDAD desarrollarán las actividades tendientes a que los graduandos del programa de Tecnología en Delineantes de la Arquitectura e Ingeniería de la UNIVERSIDAD adelanten los trámites necesarios para obtener su Certificado de Inscripción Profesional de Tecnología en Delineantes de la Arquitectura e Ingeniería al momento de recibir el título que acredita su formación académica e idoneidad profesional según requisitos internos de la UNIVERSIDAD y el CPNAA para tal efecto.

CLÁUSULA SEGUNDA-ALCANCE. Para dar cumplimiento al objetivo descrito en la cláusula anterior, las partes se comprometen a:

c) Conceder, en virtud del presente convenio específico, a los estudiantes de LA UNIVERSIDAD próximos a obtener su título como Tecnólogos en Delineantes de Arquitectura e Ingeniería, un descuento del diez por ciento (10%), en el valor vigente de los

derechos del proceso de Inscripción y Registro Profesional, siempre y cuando realicen el trámite respectivo por intermedio de LA UNIVERSIDAD.

CLÁUSULA CUARTA- VALOR. El presente convenio no genera ninguna erogación dineraria para las partes.

Por último, la entidad nos informa: Ahora bien, el CPNAA celebró con Bancolombia convenio de reciprocidad, en virtud del cual debe mantener en la cuenta de ahorros 20765835841, de la cual es titular, recursos por la suma de \$450.000.000, en aras de que Bancolombia cobre a tarifa preferencial en los costos financieros, las transacciones que realicen los usuarios del CPNAA por la prestación de los servicios propios de registro profesional. Sobre estos recursos no existe ninguna restricción de disposición, pudiendo el CPNAA en cualquier momento que lo requiera hacer uso de los mismos y la consecuencia sería el incremento en los costos financieros por cobros a tarifa plena.

Al respecto, el Gerente de la Sucursal Hotel Tequendama de BANCOLOMBIA, entidad en la cual el CPNAA tiene aperturadas las cuentas corrientes y de ahorro hace más de 14 años, a través de escrito del 2 de noviembre de 2018, radicado en esta entidad bajo el N° R-8584 de la misma fecha, copia del cual se adjunta al presente, expone:

"Un convenio de reciprocidad no restringe a la entidad en el uso del dinero, dichos recursos reposan en las cuentas del cliente generando promedios que nos permiten disminuir el valor de las comisiones bancarias causadas por el uso de los canales que el cliente utiliza. En dado caso que el cliente incumpla con los promedios mencionados en el documento y después de evaluar la situación, la única consecuencia será el incremento de las comisiones negociadas a las comercialmente establecidas al producto específico".

Además, en virtud de lo expuesto, para el CPNAA el valor de la operación a reconocer es el precio o valor convenido, razón por la cual, el valor que se ha venido registrando por el CPNAA, es el valor a pagado por el usuario para el trámite de la matrícula profesional o certificado de inscripción profesional según el caso. Así las cosas, se registra el valor efectivamente recibido del usuario, que en los casos de los convenios mencionados corresponde a la tarifa establecida menos el 10% de descuento, que representa el valor convenido. De esta manera, el CPNAA considera que actúa en el marco del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

¿El Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares debe revelar en la nota 5 de sus estados financieros un convenio de reciprocidad que no tiene restricción legal para disposición de recursos?

Si bien es cierto que los recursos congelados por la entidad, a título de reciprocidad, en virtud del convenio celebrado con el Banco no tienen destinación específica, para efectos de la revelación o no de este asunto debió atenderse el criterio de materialidad invocado en el Capítulo 7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA-párrafo 109 y el Capítulo 9.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTE CONTABLES-Párrafos 359 y 375, del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública aplicable a esa Entidad y vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

¿Los ingresos brutos de la entidad se encuentran subestimados en la cuenta de devoluciones y descuentos 4395, por no registrar la totalidad de descuentos que realiza en ejercicio de sus facultades en la expedición de matrículas y certificados profesionales, con ocasión a los convenios suscritos con Instituciones de Educación Superior oficialmente reconocidas y que propenden por un ejercicio ético y legalmente responsable?

De conformidad con el principio de No compensación contenido en Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública aplicable a esa Entidad y vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, así como con la descripción y dinámica de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), los descuentos concedidos a estudiantes, en virtud de los convenios celebrados con Universidades, debieron reconocerse y revelarse en forma independiente.

6.1 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.3 RENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.4 DEUDORES

Ver concepto N° 20192000021071 del 14-05-2019 relacionado con esta clasificación.

6.5 INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO N° 20192000011901 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública-Precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Hacienda pública.
	SUBTEMAS	Régimen de Contabilidad Pública bienes pendientes de legalizar.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Patrimonio de las entidades del Gobierno
	SUBTEMAS	Nuevo Marco Normativo bienes pendientes de legalizar.

Doctora
GLORIA STELLA MORENO GARCÍA
Gestor de Riesgo Oficina de Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá, D.C.-Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000511-2, del 14 de febrero de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Quisiera saber si bajo el nuevo marco normativo el ítem de bienes pendientes de legalizar sufrió algún cambio. ¿Cuáles serían los registros contables?”.

Mediante comunicación con la doctora Gloria Stella Moreno García se precisa que el tema objeto de su consulta versa sobre terrenos y edificaciones que no los incorporaron en el momento de realizar los saldos iniciales correspondientes a la implementación del nuevo marco normativo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos,

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública-Precedente: El numeral 27 del Procedimiento relativo a las Propiedades Planta y Equipo establecía:

“27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno: En el numeral 6.1.1- Activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala:

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

Por otra parte, el 6.2.1-Reconocimiento de activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece:

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Además, los párrafos 1 y 2 del numeral 10.1- Reconocimiento de la norma PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

Adicionalmente debe revelar los bienes pendientes de legalizar como lo dice el literal j del numeral 10.5-revelaciones, así:

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar).

También, el numeral 4.3- Corrección de errores de períodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1605- Terrenos, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los terrenos adquiridos.
- 2- El valor de los terrenos recibidos en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
- 4- El valor de las mejoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los terrenos enajenados.
- 2- El valor de los terrenos entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los terrenos adquiridos.

Por otra parte, la descripción y la dinámica de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las construcciones adquiridas.
- 2- El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las edificaciones enajenadas.
- 2- El valor de las edificaciones entregadas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las edificaciones adquiridas.
- 5- El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.

Además, la descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Aunque bajo los dos escenarios regulativos los bienes pendientes de legalizar son objeto de reconocimiento contable, debe entenderse que bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente primaba la mera tenencia, en tanto que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno lo fundamental es el control, consistente en la capacidad que tiene la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, aunque no posea la titularidad jurídica.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos

y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Si al evaluar la situación de los terrenos y edificios, se observa que además de contar con una medición fiable se cumplen los criterios anteriormente expuestos, y la entidad dejó de reconocerlos en el momento de conformar los saldos iniciales que daban paso a la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, deberá aplicarse el numeral 4.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, y su registro corresponde a un débito en las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS y 164027- Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acredita la subcuenta 310901- Excedente acumulado de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, la Entidad deberá adelantar las gestiones necesarias para formalizar la titularidad jurídica cuando ello sea pertinente.

CONCEPTO N° 20192000012471 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan y o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

Señor
DIEGO GUTIÉRREZ LIZARAZO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001132-2, el día 13 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“Que en relación con las competencias de la Contaduría General de la Nación en materia de regulación y guía en todos los aspectos relacionados con la contaduría de los entes públicos, solicito respetuosamente me informen lo siguiente:

1. Cuál era la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012.
2. Cuál era el periodo (en años) de vida útil de un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012 y en cuantos años se deprecia el bien, para efectos contables, de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

Así mismo, solicito se resuelvan los mismos interrogantes si se aplica los mismos supuestos para el año 2017, de aplicar alguna diferencia por favor evidenciarla.

3. Cuál es la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo cuyo propietario es una entidad pública, para el año 2017.
4. Cuál es el periodo de vida útil de un vehículo cuyo propietario es una entidad pública para el año 2017 y en cuantos años se deprecia contablemente el bien de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.
5. De conformidad con la respuesta dada, ¿dichos valores o porcentajes son meramente indicativos y/o de referencia? Pues la realidad de los bienes muchas veces difiere a los registros contables, por tanto, las expectativas difieren significativamente de las estimaciones dadas respecto a la vida útil, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores como la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, etc. ¿podrá fijarse una vida útil diferente a la sugerida por la Contaduría con base en dichas situaciones?
6. ¿Si una entidad pública adquiere un vehículo en el año 2012 dentro del régimen contable público anterior (régimen aplicable al año 2012), para el año 2017 tendría que haber actualizado dicho régimen al régimen actualmente aplicable, es decir, a las normas contables internacionales que incorpora el régimen actual?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 emitida por la CGN se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública conformado “por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.”

Con posterioridad, este artículo fue modificado por la Resolución 156 de 2018 estableciendo: “Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.”. Adicionalmente, derogó los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de

2007, que contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, frente a la depreciación de las propiedades, planta y equipo establecía:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señaló:

“10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	10
Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

Frente a la Norma Internacional de Contabilidad 16-Propiedades, planta y equipo, incorporadas con la Resolución 037 de 2017 que regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, la vida útil se define:

“(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de esta misma norma, respecto a la Medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, estipula:

“Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (...)

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 414 y sus modificaciones, frente a la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se señala:

“25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente

regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, así como los cronogramas para su aplicación:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del parágrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

El Régimen de Contabilidad Pública vigente en el año 2012 correspondía al adoptado mediante la Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, para lo cual las entidades sujetas al

ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007 debían aplicar lo estipulado en el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Si bien el Plan General de Contabilidad Pública establecía que la vida útil de los bienes, para la determinación de la depreciación debía ser estimada, es en los numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció que la vida útil de un activo depreciable o amortizable debía ser definido por cada entidad pública, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio de este y que como referencia podían tomarse las vidas útiles para los grupos de activos allí definidos.

Adicionalmente, señaló que dicha estimación debía ser revisada anualmente, de forma que si las expectativas diferían significativamente de las estimaciones previas, podría fijarse una vida útil diferente. En consecuencia, la CGN no definió vidas útiles para las propiedades, planta y equipo, pues ello depende de muchos factores no controlables a través de la regulación, y por lo tanto solamente sugirió a manera de referencia unas vidas útiles para aquellos casos en que existiese dificultades iniciales para determinarlas técnicamente, pero posteriormente estas también eran susceptibles de revisión y cambio, según lo expresado anteriormente.

Ahora bien, en atención a que la aplicación de las Resoluciones 533 de 2015 y 461 de 2017, para las Entidades de Gobierno y Entidades en Liquidación respectivamente, comenzaba a partir del 1º de enero de 2018, estas debían continuar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente durante el año 2017, por lo cual la vida útil de sus elementos de propiedades, planta y equipo debía atender a lo señalado por el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, señalados en los párrafos anteriores.

Dado que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, ha sido permanentemente actualizado y modificado, la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 debió atender a la NIIF 1-Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera dispuesta en el Decreto 2784 de 2012.

Durante el año 2017 las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de 2017, atendían a la NIC 16-Propiedades Planta y equipo del Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció que la estimación de la vida útil de los activos de propiedades,

planta y equipo es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, que debe ser revisado como mínimo al término del periodo anual y que en cuyo caso difiera de las estimaciones previas, se contabilizan como un cambio de estimación contable de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Así mismo, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 debían atender a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, durante el año 2017 las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atenderían al numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el que se establece que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Por lo anterior, se concluye que respecto a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación frente a la vida útil para la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en los Marcos Normativos actuales, se ha recalcado que su estimación corresponde a una labor que la entidad debe realizar de acuerdo a su experiencia con activos similares y frente al uso que espera darles.

Al respecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública precedente dispuso de unas vidas útiles para grupos de activos que conforman las propiedades, planta y equipo, estas solo corresponden a referencias que podían ser tomadas por las entidades, sin desvirtuar el hecho de que estas debían ser revisadas de forma anual.

CONCEPTO N° 20192000021071 DEL 14-05-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros en Subcuentas otros

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros en Subcuentas otros

Doctor

VITELIO BARRERA ALVAREZ

Profesional Especializado-Contador

Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena

Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001568-2 del 12 de abril de 2019, en la cual consulta referente a las observaciones de la Contraloría General de la República en la visita de auditoría de la vigencia de 2017 sobre los saldos de las cuentas del Balance General a 31-12-2017 por valores que superan el 5% del valor de la cuenta que la conforma tales como:

- La cuenta 165590-Otros por \$699.018.114 representa el 82% de la cuenta 1655-Maquinaría y Equipo por \$846.520.518.
- La cuenta 242590-Otros Acreedores por \$84.754.844 representa el 39% de la cuenta 2425 -Acreedores por \$215.155.637
- La cuenta 2905800003-Otros por \$109.415.469 representa el 36% de la cuenta 290580 - Recaudos a Favor de Terceros por \$305.302.255

- La cuenta 291090-Otros Ingresos Recibidos por Anticipado por \$18.676.136 representa el 100% de la cuenta 2910-Ingresos Recibidos por Anticipado.
- La cuenta 480590-Otros Ingresos Financieros por \$500.924.307 representa el 24% de la cuenta 4805-Otros Ingresos Financieros por \$2.086.896.017
- La cuenta 512090-Otros Impuestos por \$155.725.891 representa el 6% de la cuenta 5120-Impuestos Contribuciones y Tasas por \$2.590.226.177
- La cuenta 5423-Otras Transferencias por \$17.500.000 representa el 100% de la cuenta 54-

Transferencias
(...)

Manifiesta que “las cuentas en la que la Corporación utilizo (Sic) la subcuenta otros son, en razón a que como lo dice el procedimiento no hay un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas, para contabilizarlas, motivo por el cual se efectúa la revelación en las Notas a los Estados Financieros”.

Adicionalmente, informa que actualmente la Corporación viene registrando en la subcuenta otros los siguientes y solicita que la CGN le indique si la utilización es correcta o es necesario la creación de nuevas subcuentas:

138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

165590: valor de los aires acondicionados

291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

542390: Transferencias al fondo de compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Cuando estos valores registrados superan el 5% del valor de la cuenta principal son revelados en las Notas a Los Estados financieros.

Muy respetuosamente le solicitamos se nos informe si dichas contabilizaciones están bien registradas o es necesario que ustedes creen las cuentas respectivas para su registro y contabilización.

Para obtener claridad, en especial sobre los registros en la subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, se solicitó información por correo electrónico, sobre el cual no se recibió respuesta.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 11 del procedimiento contable contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”.

No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que: “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que

sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)“(Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. “(Subrayados fuera de texto)

Respecto del reconocimiento de la tasa por el uso del agua, el artículo 2.2.9.6.1.6 del Decreto 1076 de 2015 señala:

“ARTÍCULO 2.2.9.6.1.6. Base Gravable. La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de aguas. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, con relación al reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental, la CGN emitió el concepto contable distinguido con el N° 20182000049511, dirigido al doctor LUIS FERNANDO ALANDETE QUIÑONEZ, Funcionario Gerencia Departamental Sucre Contraloría General de la República CGR, señala lo siguiente:

“3. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS FLUJOS DE RECURSOS CON EL FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL

3.1. Operaciones con el Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

3.1.1. Registros en las CAR de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (Cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible)

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Contribución de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el reconocimiento del derecho se efectúa en la Contabilidad del Ministerio-FCA debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente:

Saldos de las subcuentas “otros” por valores que superan el 5% del valor de la cuenta, durante el año 2017:

Con relación a los saldos registrados en subcuentas “otros” durante el año 2017 en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública precedente, correspondía dar aplicación al numeral 11 UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS “DENOMINADAS OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP según el cual “Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas “Otros” de las cuentas que conforman el balance general y el estado de actividad financiera, económica y social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

Así mismo, de conformidad con el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, la entidad debió revelar en las notas a los estados contables básicos la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública.

Igualmente, en el caso planteado la entidad debió en su momento hacer la solicitud a la CGN explicando y justificando la necesidad específica de la apertura de una subcuenta para registrar el respectivo hecho, operación o transacción, a efectos de solventar el exceso del monto acumulado.

Ahora bien, bajo la actual coyuntura no es viable proceder a la apertura de subcuentas de un Catálogo de Cuentas que perdió aplicabilidad con ocasión de la entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2018 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, razón por la cual la Entidad

deberá dejar los registros en la forma como procedió en su momento, pero para el futuro deberá atenerse a los lineamientos que se señalan a continuación

Utilización de las subcuentas otros en aplicación del Catálogo de cuentas anexo al Marco normativo para Entidades de Gobierno

Respecto de las subcuentas que se están utilizando del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones a partir del 1 de enero de 2018, se precisa que el nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de “Otros” en el 5%, toda vez que las partidas deberán revelarse en función de su materialidad donde la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y en la medida en que sea material y tenga valor predictivo y valor confirmatorio, o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

No obstante, con el objetivo de resolver sus inquietudes sobre los registros en cada una de las subcuentas planteadas en la consulta, a continuación, se efectúa el respectivo análisis y se concluye para cada caso lo siguiente:

r) 138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

Sobre el particular es preciso señalar que en los términos en que está planteada esta inquietud no brinda suficiente claridad para determinar si es correcta la utilización de una cuenta por cobrar en la subcuenta señalada por cuanto no se da a conocer específicamente el manejo de los convenios que dan origen a los saldos de esta cuenta para establecer que no existe dentro del Catálogo General de Cuentas un código específico para reconocer este derecho. Para el efecto se solicita remitir a este Despacho una copia de los convenios interadministrativos que hace referencia su consulta, con el objetivo de establecer la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; formas de pago, o suministrar mayor información sobre las características de los mismos, con el objetivo de indicarle el procedimiento contable que corresponda. Se precisa que mediante correo electrónico se elevó esta solicitud sin que a la fecha se obtuviera ninguna respuesta.

s) 165590: valor de los aires acondicionados

Respecto del reconocimiento de los aires acondicionados la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto N° CONCEPTO N° 20182000026501 es decir, determinar si la clasificación de estos bienes corresponde a un mayor valor del edificio, o si deben registrarse en otra cuenta del grupo de propiedades planta y equipo, de acuerdo con los siguientes criterios:

4. Los aires acondicionados que por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, que puedan relacionarse como adiciones y mejoras y que son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, se reconocerán como un mayor valor del bien en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.
5. Los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.

En consecuencia Para el correcto registro de los elementos relacionados y registrados actualmente por la entidad en la subcuenta 165590-Otra Maquinaria y Equipo, es necesario que la entidad efectúe un estudio de la naturaleza y funcionalidades de cada elemento, para determinar si efectivamente corresponde a los criterios que identifican la Maquinaria y Equipo, pues escapa a las posibilidades de este Despacho hacer un pronunciamiento al respecto, si se advierte que se requiere de un conocimiento exhaustivo sobre las particularidades inmersas en esos casos.

t) 291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

Sobre el particular, teniendo en cuenta el principio de contabilidad de Devengo contenido en el Marco conceptual aplicable a las Entidades de Gobierno, el reconocimiento de ingresos tributarios y no tributarios se debe efectuar cuando surge el derecho y cuando la transacción incide en los resultados del periodo, con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo, una vez queden en firme.

Por tanto, con relación a la tasa por utilización del recurso agua, de conformidad con el Decreto 1076 de 2015, dicha tasa se cobrará por el volumen de agua efectivamente

captada, es decir por periodos vencidos, razón por la cual si la Corporación recibe pagos previos a la liquidación y a que se cumplan las condiciones de firmeza del acto administrativo, el reconocimiento de este pago corresponde a un ingreso recibido por anticipado que se registra mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Entidad.

Una vez sean exigibles los derechos, es decir cuando el acto administrativo quede en firme, del derecho en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS

Alternamente por los pagos recibidos anticipadamente, se registra un débito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO con crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora, si los recursos ingresaron con posterioridad a la firmeza del acto administrativo y al reconocimiento del derecho, la SDH registrará un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para Entidades de Gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros

u) 542390: Transferencias al Fondo de Compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normativa que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Contribución de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

El reconocimiento de los recursos que las Corporaciones (CAR) deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), deberá efectuarse conforme al procedimiento indicado en el concepto N°20182000049511 expuesto en las consideraciones. Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en cumplimiento del principio de devengo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio del Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el reconocimiento del derecho se efectúa en la Contabilidad del Ministerio-FCA debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben cancelar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

No es viable el reconocimiento en la subcuenta 542390-Otras transferencias y por tanto se deberán efectuar las reclasificaciones correspondientes ajustando al procedimiento anteriormente definido.

Se anexa a la presente el concepto mencionado en las conclusiones por ser aplicable al asunto consultado.

6.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.9 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO N° 20192000013661 DEL 11-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Otros activos Cuentas de orden deudoras-Deudoras de control.
	SUBTEMAS	Fecha y valor del reconocimiento de bienes y servicios pagados por anticipado. Valor del reconocimiento de bienes retirados de servicio en cuentas de orden.

Doctor
VICTOR ALONSO TORRES POVEDA
Subgerente Administrativo y Financiero
U.A.E. Catastro Distrital
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001034-2, el día 7 de marzo de 2019, mediante la cual solicita concepto técnico frente a las siguientes situaciones, a fin de controvertir las observaciones presentadas por Contraloría de Bogotá:

1. El registro contable en la vigencia 2017 bajo el Régimen Contable precedente, correspondiente a tres giros anticipados, señalados en la forma de pago de cada contrato en el cual la Contraloría advierte que los montos reflejados en la cuenta 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado de dichos contratos, se registraron con la fecha de la orden de pago y no con la fecha del contrato, presentando al cierre de la vigencia 2017 un registro parcial y no total de los mismos, correspondiente a los contratos 311, 331, 330, 327, 263 y 038 de 2017. Por otra parte, los contratos 331, 330 y 327 de 2017 fueron registrados contablemente únicamente por el valor del primer pago, dejando pendiente de reconocimiento del saldo de los mismos en cuantías de \$509.628.936, \$129.400.000 y 85.043.386 respectivamente.

De acuerdo a la Contraloría esta situación no atiende al principio de Devengo o Causación, señalado en el párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, así como al principio de Revelación establecido en el párrafo 122.

La UAECD procede al reconocimiento de un pago anticipado por el valor de la orden de pago en la fecha del documento, atendiendo el principio de causación o devengo, en tanto que los productos objeto de estos contratos al cierre del 31 de diciembre de 2017 aún no se habían recibido del proveedor; el saldo de cada contrato será cubierto en la vigencia 2018 conforme lo define la forma de pago.

Al respecto, la UAECD pregunta: “¿Para causar un bien o servicio pagado por anticipado se deberá efectuar por el valor total del contrato en la fecha del documento? o ¿por el valor del giro o pago efectivo en la fecha de la orden de pago, conforme lo presenta la UAECD?”

2. La segunda observación presentada por la Contraloría, señala: “hallazgo por no registrar en cuentas de orden el valor total de los bienes dados de baja por \$2.087.910.157,43. (...) la UAECD consideró registrar tan solo el 1% del valor histórico en cuentas de orden, que corresponde a 20.879.101.57 del valor total de la baja, de los cuales corresponde \$17.248.261.06 de la vigencia 2016 y 3.630.840.65 de la vigencia 2017, el cual quedó registrado en cuentas de orden (8315). (...) la UAECD no dio cumplimiento a cabalidad, al registrar en cuentas de orden tan solo el 1% del total de la baja.”

Dicha observación se fundamenta frente a lo estipulado en el párrafo 308 del capítulo 9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden en el cual “Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización.”

Al respecto, la UAECD en su respuesta señala que “registró en cuentas de orden tan solo el 1% del total de la baja, acogiéndose a lo dispuesto en el Procedimiento interno de baja de elementos devolutivos N° 07-01-PR-04, versión 3. Manifiesta igualmente que se registró tan solo el 1%, teniendo en cuenta que “La normatividad indica que para llevar el control de los elementos con orden de baja y que aún permanecen en la entidad, se llevarán a cuentas de orden por su valor de realización o en su defecto por su valor en libros; debido a que muchos de estos elementos fueron totalmente depreciados, su valor en libros será cero.”

Por lo anterior, la UAECD solicita se indique la forma que las entidades debían registrar en cuentas de orden los activos fijos dados de baja y el mejor valor a utilizar.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se establecían:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.8 Otros activos

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron.

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, señalaba:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el período de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con propiedades, planta y equipo de los Procedimientos Contables contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se especificaba:

“23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

Pregunta 1

De acuerdo al principio de devengo o causación establecido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, los hechos debían reconocerse en el momento en que sucedían, con independencia del momento en el que se produjera la corriente de efectivo, por lo cual un

hecho debía ser reconocido cuando de este surgieran derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incidiera en los resultados del período.

Por lo tanto, si en la fecha del desembolso de cada uno de los contratos suscritos por la UAECD no se habían recibido los bienes o servicios pactados, por principio contable de devengo o causación únicamente correspondía el reconocimiento de un derecho a favor de la entidad por el valor desembolsado, en la fecha en la cual estos se hayan efectuado, dado que tenían la condición de pago anticipado y no de un gasto u obligación. Con posterioridad, estos valores debían amortizarse en la medida que se recibieran los bienes y servicios correspondientes.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en la descripción de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO señalaba que su contrapartida correspondía a las subcuentas que integraban la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, por lo cual, el reconocimiento únicamente se efectuaría en la fecha y por el valor de los desembolsos u órdenes de pago efectivamente realizadas, y no sobre la totalidad y fecha del contrato suscrito.

Pregunta 2

En las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se señalaba que los bienes retirados del servicio debían registrarse por su valor de realización, el cual debía representar el importe en efectivo o el equivalente, mediante el cual se esperaba fuera convertido un activo o liquidado un pasivo, debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por lo tanto, para el reconocimiento de los bienes retirados del servicio en las cuentas de orden mencionadas anteriormente, la UAECD debía garantizar que el valor en el registro, correspondiera al valor de realización de dichos activos, el cual podría o no coincidir con el 1% del costo histórico.

6.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.13 CUENTAS POR PAGAR

Ver concepto N° 20192000021071 del 14-05-2019 relacionado con esta clasificación.

6.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.16 PASIVOS ESTIMADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.17 OTROS PASIVOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000016891 del 09-05-2019

20192000021071 del 14-05-2019

6.18 HACIENDA PÚBLICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.20 INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.22 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver concepto N° 20192000016891 del 09-05-2019 relacionado con esta clasificación.

6.23 INGRESOS- TRANSFERENCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.24 INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.25 INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.26 OTROS INGRESOS

Ver concepto N° 20192000021071 del 14-05-2019 relacionado con esta clasificación.

6.27 AJUSTES POR INFLACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.28 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.29 GASTOS DE OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.30 GASTO-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.31 GASTO POR TRANSFERENCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.32 GASTOS PÚBLICO SOCIAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.33 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.34 OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.35 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.36 COSTO DE VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.37 COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.38 COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.39 COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.40 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.41 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.42 COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.43 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.44 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.45 COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DERECHOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.47 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.48 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL

Ver concepto N° 20192000013661 del 11-04-2019 relacionado con esta clasificación.

6.49 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.51 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.52 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.53 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite en lo corrido del año.

6.54 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 20192000036731 DEL 23-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ámbito de aplicación del RCP Preparación de las Notas a los estados contables

Doctor

JUAN CARLOS MÉNDEZ MOSQUERA

Asesor 1 Líder del Equipo de trabajo de Control Disciplinario Interno

Fondo Adaptación

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002896-2 del 16 de agosto de 2019, mediante el cual solicita concepto de carácter jurídico y financiero por las observaciones presentadas por el ente de control a los estados contables y a los informes de Ejecución presupuestaria de Ingresos y gastos del Fondo Adaptación a 31 de diciembre de 2017, con el objeto de: “determinar y conocer si conforme al Hallazgo N° 3 detectado por el Equipo Auditor de la Contraloría General de la República, es obligatorio para el Fondo Adaptación, entidad pública del orden Nacional, creada mediante Decreto 4819 de 2013, revelar información adicional sobre las transacciones, hechos y operaciones que permitan obtener elementos sobre el tratamiento o movimientos contables en las notas específicas en los estados contables a diciembre 31 de 2017, conforme al numeral 9.3.1.5. Notas a los Estados contables Básicos.

Lo anterior, se requiere para que obre como acervo probatorio en la actuación disciplinaria N° 035 de 2018 seguida en contra de Funcionarios del Fondo Adaptación y con ello tener serios elementos de juicio que conlleven a esclarecer los hechos materia de investigación.”

Al respecto, las observaciones de la CGR hacen referencia a la información consignada en las Notas a los estados contables por los rubros 1424-Recursos entregados en Administración, 1426-Derechos en Fideicomiso, 1470-Recursos de Acreedores Reintegros a Tesorerías, 242590-Otros Acreedores, 3230-Resultados del Ejercicio, 48-Otros Ingresos, 55-Gasto público social-581592-Ajuste de Ejercicios anteriores, en donde además señaló:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2468

“En consecuencia, de lo anterior y de conformidad con los lineamientos establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública en el numeral 9.3.1.5. Notas a los estados contables básicos, las notas a los estados contables del Fondo Adaptación, no contemplan de forma clara toda la información complementaria sobre todas las transacciones, hechos y operaciones financieras, toda vez que éstos deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y particulares de los grupos, cuentas y subcuentas; en el mismo sentido no se informan las deficiencias o limitaciones de tipo administrativo, como las que presenta el sistema de información financiera y de igual no se informa sobre los efectos y /o cambios significativos en los registros contables del periodo reportado.”

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Nacional dispone, “Habrà un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

En desarrollo del presente artículo, fue expedida la Ley 298 de 1996, mediante la cual se creó la Contaduría General de la Nación-CGN y se dictaron otras disposiciones, la cual señaló en el artículo 4° las funciones de la nueva entidad, como son entre otras:

“La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)”

Así mismo, La Resolución 354 de 2007 de la CGN, “Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.”, en el artículo 5° señala: “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. (...)”

En cumplimiento de sus funciones la CGN expidió la Resolución 355 de 2007, que en el artículo 1° señaló: “Adóptese el Plan General de Contabilidad Pública que está integrado por el marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases, el cual forma parte integral de la presente resolución.”

Es así como, el Plan General de Contabilidad Pública, numeral 9. Normas Técnicas de Contabilidad Pública, en el numeral 9.3. Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, específicamente en el numeral 9.3.1.5. Notas a los estados contables básicos, señalaba:

“375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable.

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2470

378. Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras. Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar.

379. Relativas a la valuación. Estas notas describen las bases particulares de medición adoptadas por la entidad para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

380. Relativas a recursos restringidos. Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable y,

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, contiene las directrices que en armonía con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad deben seguir los usuarios y preparadores de la información contable, en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, hace referencia a la presentación de las Notas a los estados contables, así:

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, considerando entre otros aspectos:

23. CONSISTENCIA Y RAZONABILIDAD DE LAS CIFRAS Considera la información relacionada con aspectos tales como ausencia de avalúos y actualización de los bienes, derechos y obligaciones, así como la información no incorporada en la contabilidad, que se originó por los procesos de fusión, escisión o liquidación. Si se presentaron hechos posteriores al cierre, que afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras debe hacerse remisión a la nota

correspondiente. También se informa sobre la implementación de procedimientos que garantizan la sostenibilidad de las cifras.

24. VALUACIÓN Revela las bases específicas de medición utilizadas por la entidad contable pública que le permitieron cuantificar las operaciones incorporadas en la información contable pública; así como la conversión de las cifras en moneda extranjera a moneda nacional y los métodos para la estimación de provisiones, amortizaciones y agotamiento, que de manera particular se informa en las notas referidas a las cuentas.

25. RECURSOS RESTRINGIDOS Se refiere a los recursos que por mandato legal tienen destinación específica y fueron incorporados en la información contable pública y que requieren un sistema de cuentas separadas, para lo cual se informarán los recursos disponibles, bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos. Así mismo, incluye los recursos embargados de efectivo, derechos y bienes.

26. SITUACIONES PARTICULARES Consideran situaciones específicas sobre las cuentas de los diferentes estados contables, ampliando la información y mostrando un análisis de interés para los lectores, tales como:

Efectivo. Se debe informar si las conciliaciones bancarias han sido elaboradas en forma oportuna y se realizaron los ajustes correspondientes, y si existen valores pendientes de reintegrar a la tesorería centralizada.

Inversiones. Se revelan los diferentes tipos de inversión, el nombre del emisor, el tipo de título, el costo, el porcentaje de participación o valor intrínseco, valorizaciones o provisiones constituidas, así como la metodología aplicada para la actualización.

Rentas por cobrar. Muestran los saldos de los diferentes impuestos por cobrar, indicando la antigüedad de las cifras reveladas en la vigencia anterior, clasificada por anualidades, y los índices de rotación de cartera. Igualmente revela el valor total recaudado en efectivo y títulos, señalando el tipo de título y monto.

Deudores. Se informa sobre el resultado del análisis de la rotación de cartera y los métodos y criterios utilizados para la estimación de las provisiones constituidas y el riesgo de incobrabilidad. Así mismo el deudor, monto y antigüedad de los avances y anticipos entregados y la misma información de los recursos y depósitos entregados.

(...)

Cuentas por pagar. Muestran información sobre saldos antiguos y razones de su existencia, el beneficiario, monto y antigüedad de los avances y anticipos recibidos, así como el acreedor y el monto de los recursos y depósitos recibidos, origen y valor de las sentencias y conciliaciones judiciales.

(...)

Ingresos y gastos. Tratándose de Operaciones Interinstitucionales, informan si se realizaron las conciliaciones de las operaciones con la tesorería centralizada y se efectuaron los ajustes y reclasificaciones. Igualmente, se debe revelar el origen de los ajustes imputables a ejercicios anteriores, el origen y monto de las partidas extraordinarias, el valor de los bienes y derechos castigados determinando la razón de su retiro, el valor de las pérdidas originadas por caso fortuito o fuerza mayor. Cuando se realicen transacciones con entes vinculados o adscritos, que puedan tener alguna relevancia en los resultados, se indicará la entidad contable pública, el concepto y el monto.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar,

Por mandato constitucional, la Contaduría General de la Nación es la entidad que regula y determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que rigen en el sector público y quien establece las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, para unificar la contabilidad del sector público en el país. En este sentido fueron expedidas a través de diferentes resoluciones las Normas que conformaban el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como fueron el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, normas que tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017 y que en cumplimiento de la Resolución 354 de 2007 fueron aplicadas por todos los organismos y entidades que conforman el ámbito de aplicación del RCP, como son los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.

Ahora bien, en relación con la elaboración y presentación de las Notas a los estados contables, el Marco conceptual en las Normas Técnicas, como el Manual de Procedimientos contables contemplaban los aspectos de carácter general y específico a aplicar por las entidades, anotando que en situaciones particulares, correspondía incluir, si era necesaria, la información adicional que permitiera evidenciar en términos cualitativos o cuantitativos los aspectos que afectaban o podían afectar la situación financiera de la entidad contable pública.

En consecuencia, al Fondo Adaptación, como entidad que se encuentra en el ámbito de aplicación del RCP, le correspondía aplicar la normatividad relacionada con la elaboración y preparación de las Notas a los estados contables contenida en el RCP y que se encontraba vigente a 31 de diciembre de 2017.

Cabe señalar que la normatividad expedida por la CGN se encuentra a disposición de los usuarios en la página www.contaduria.gov.co

7 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 2018200003061, de fecha 06-06-2018, se complementa y corrige con el concepto radicado con el No. 20192300022801 de fecha 06-06-2019.

El concepto con radicado 20192000002051, de fecha 28-01-2019, se complementa con el concepto radicado con el No. 20192000021671 del 22-05-2019